

**TILLEGGSavgift etter
Merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første
punktum.**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 692

Leveringsfrist:

Til sammen 16 460 ord

23.04.2012

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Hva er ”tilleggsavgift” jf. mval. § 21-3 (1) første punktum?	3
1.2.1	Beviskravet	4
1.2.2	Betydningen av tilleggsavgiften, herunder de sentrale hensyn som gjør seg gjeldende	4
1.3	Rettskildebildet i et historisk perspektiv.	6
1.4	Den videre fremstillingen	8
2	OBJEKTIVE VILKÅR	9
2.1	Tapsvilkåret	10
2.1.1	Faktisk tap	10
2.1.2	Kunne ha medført tap	11
2.1.3	Unnlatelser	14
2.1.4	Inn/ut tilfellene	15
2.1.4.1	Betingelsene	16
2.1.5	Tidfestingsfeil	18
2.1.5.1	Betingelsene	19
2.2	Den avgiftspliktige må overtre ”loven eller forskrifter gitt i medhold av loven”.	23
2.2.1	Situasjonen	24
3	SUBJEKTIVT VILKÅR	25
3.1	Innledning	25
3.1.1	Uaktsomhetskravets utvikling	26
3.1.2	Uaktsomhetskravet i dag	28
3.2	Momenter som kan tilsi at uaktsomhet ikke anses foreligge	30

3.2.1	Forsøk på avklaring av avgiftsrettslig posisjon	30
3.2.2	Rettsvillfarelse	32
3.2.2.1	Reglene er skjønnsmessige	33
3.2.2.2	Reglene er sentrale	36
3.2.3	Frivillig retting	38
3.2.4	Forklaring vedlagt omsetningsoppgaven	40
3.3	Momenter som lettere fører til at uaktsomhet anses å foreligge	44
3.3.1	Størrelsen på unndragelsesbeløpet	44
3.3.2	Reglenes art	45
3.4	Fra et subjektivt vilkår til et stadig mer objektivt ansvar for brudd?	45
4	<u>BEREGNING AV TILLEGGSavgIFT</u>	48
4.1	Skyldens betydning for satsen	49
5	<u>DOMSTOLENES KOMPETANSE TIL Å OVERPRØVE FORVALTNINGENS VEDTAK OM TILLEGGSavgIFT</u>	51
5.1	Tilleggsavgift ”<i>kan ilegges</i>”.	51
5.1.1	Innledning	51
5.1.2	Hensyn	52
5.1.3	Rettslig prøving av ” <i>kan</i> ”- vurderingen i lys av nyere teori og domstolpraksis	54
5.1.4	Dagens rettstilstand	58
5.1.5	Momenter som taler mot en utvidet domstolskontroll	60
5.1.6	Momenter som taler for utvidet domstolskontroll	61
6	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	64
7	<u>LITTERATURLISTE</u>	65

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for denne avhandlingen er ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven (heretter også forkortet mval.) § 21-3 (1) første punktum.¹ Bestemmelsen lyder som følger:

“(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-3 første og annet ledd.”

Det følger av ordlyden i bestemmelsen at det er tre kumulative vilkår som må oppfylles før tilleggsavgift kan ilegges. Det første vilkåret er at det er skjedd en overtredelse av ”loven eller forskrifter gitt i medhold av loven,” og det andre er at overtredelsen ”har eller kunne ha påført staten tap.” Disse to vilkårene er objektive. I tillegg oppstilles et tredje vilkår, det er et subjektivt krav til at overtredelsen har skjedd ”forsettlig eller uaktsomt”. Det kreves således at det foreligger subjektiv skyld, før tilleggsavgift kan ilegges. Det er etter ordlyden ikke nok at det rent objektivt er skjedd et brudd på regelverket.²

Avgiftsregelverket påvirker og forventes kjent av de som er avgiftspliktige. Dette kan være både større profesjonelle næringsdrivende og mindre aktører som for eksempel enkeltpersonsforetak. Stadig flere driver avgiftspliktig næringsvirksomhet i stor eller liten grad, og alle må på en eller annen måte forholde seg til avgiftsreglene. Reglene er

¹ Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58.

² LB-2010-139482.

dermed praktisk viktig for mange helt ”vanlige folk” uten noen særlige kunnskaper til eller erfaring med systemet.

Regelverkets økende kompleksitet og omfang fører til at det skal mindre til før den enkelte avgiftspliktige trår feil. Straffen for ikke å forstå reglene godt nok kan være meget alvorlig økonomisk sett, for den som rammes. Avhandlingens tema er blant annet av disse grunnene meget aktuell.

Avhandlingen tar først og fremst sikte på å redegjøre nærmere for de enkelte vilkårene, herunder de avgiftsrettslige problemstillinger knyttet til når disse vilkårene anses oppfylt. Av særlig interesse er å se på hvilke momenter som er relevante i vurderingen av om vilkårene er oppfylt, og hvilke momenter som typisk vektlegges.

Ordlyden i merverdiavgiftslovens § 21-3 (1) første punktum, fører til at tilleggsavgift ”kan” ilegges når nevnte vilkår er oppfylt. Ordet ”kan” er tradisjonelt en henvisning til at avgjørelsen av om tilleggsavgift skal ilegges eller ikke, er underlagt forvaltningens frie skjønn. På området for forvaltningens frie skjønn kan domstolene vanligvis kun prøve om vilkårene er oppfylt og at saksbehandlingen er forsvarlig, ikke illeggelsens hensiktsmessighet. Denne begrensningen av domstolenes kontroll reiser flere problemstillinger, særlig sett hen til at tilleggsavgiften er ansett å være straff etter EMK.³ Denne klassifiseringen utløser en hel katalog av rettigheter og plikter for den som rammes.

I denne forbindelse oppstår spørsmål som knytter seg til omfanget av domstolenes kontroll og adgang til å overprøve vurderingen avgiftsmyndighetene har gjort. Herunder, hvorfor skal avgjørelser om illeggelse av tilleggsavgift være mindre egnet for domstolsbehandling enn ethvert straffespørsmål der det er klart at domstolene har full kompetanse? Hva skiller tilleggsavgift fra tradisjonell straff, som tilsier at domstolenes kompetanse skal være begrenset? Hva kan utledes av EMK hva gjelder kravet til rettferdig rettergang?

³ Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK), Roma 1950 jf. Rt. 2003 s. 1376.

For å kunne diskutere disse spørsmålene, er det viktig å definere nærmere hva tilleggsavgift er. Dette vil avhandlingen i det følgende kort redegjøre for.

1.2 Hva er "tilleggsavgift" jf. mval. § 21-3 (1) første punktum?

Tilleggsavgiften er en pønalt reaksjon, som myndighetene har en særlig rett til å ilegge en avgiftspliktig som har disponert i strid med avgiftsregelverket. Tilleggsavgiftens primærfunksjon er å være et virkemiddel for å sikre at de avgiftspliktige sørger for en korrekt avgiftsberegning.⁴ Tilleggsavgift er således en administrativ reaksjon som pålegges den avgiftspliktige som et tillegg til alminnelig etterberegning. Alminnelige etterberegning av merverdiavgift har kun en opprettende effekt. Den fører bare til at den avgiften som allerede skulle vært betalt må innbetales jf. mval. §§ 18-1 og 18-3 første og annet ledd.

Tilleggsavgiften er en av de administrative reaksjonene myndighetene kan benytte seg av ved overtredelse av plikter etter merverdiavgiftsloven jf. lovens kapittel 21. I tillegg til de administrative reaksjonene, følger det av merverdiavgiftsloven § 21-4 at den avgiftspliktige kan ilegges "straff". Straffbare overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen forfølges etter straffeloven som bedrageri, etter offentlig påtale. Ileggelsen av denne reaksjonsformen er således utenfor avgiftsmyndighetenes jurisdiksjon.⁵

Til tross for at tilleggsavgift ikke er ansett å være straff etter norsk intern rett, har den et sterkt strafferettslig preg, og kan av den som rammes oppfattes som en straff. Som følge av at tilleggsavgift er ansett å være straff etter EMK, har det skjedd endringer på skatte- og avgiftsområdet. Spesielt er spørsmålet om domstolenes kontroll med forvaltningens vedtak om ileggelse av tilleggsavgift, og hvilket beviskrav som gjelder, omdiskutert i lys av kravene etter den rettssikkerhetsstandarden som EMK art. 6 oppstiller.

⁴ MVA- håndboken 2012 pkt. 21-3 Generelt.

⁵ Almindelig borgerlig Straffelov 22. mai 1902 nr. 10 §§ 270 jf. 271 jf. § 77 jf. NOU 2003: 15 pkt. 21.4.1.1.

1.2.1 Beviskravet

Det har tidligere knyttet seg usikkerhet til hvilke beviskrav som stilles for at avgiftsmyndighetene kan ilegge tilleggsavgift, og herunder hvilken betydning satsen som ble anvendt hadde. Valg av sats ved ileggelse av tilleggsavgift er nært tilknyttet utvist skyld. Myndighetene legger i dag til grunn at tilleggsavgift uansett størrelse, anses som straff etter EMK.⁶

Høyesterett legger til grunn at det følger av uskyldspresumsjonen i EMK art. 6. nr. 2 et krav til bevis ved ileggelse av straff. Dette kravet er etter Høyesteretts oppfatning klar sannsynlighetsovervekt ved ileggelse av sanksjoner som anses være straff etter EMK.⁷ Dette må antas å gjelde også for tilleggsavgiften.⁸ Det legges i dag til grunn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at de subjektive og de objektive vilkårene i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum er oppfylt for å kunne ilegges tilleggsavgift. Dette gjelder uavhengig av skyldgraden og satsen for tilleggsavgift som ilegges.⁹

1.2.2 Betydningen av tilleggsavgiften, herunder de sentrale hensyn som gjør seg gjeldende

Inndrivelse av avgifter er en viktig inntektskilde for staten. Årlig innkrever staten ca. 200 milliarder kroner gjennom ulike skatter og avgifter.¹⁰ Disse inntektene bidrar blant annet til å finansiere velferdssamfunnet, og er derfor av meget stor betydning for staten.

Systemet bygger på et selvdeklareringsprinsipp. Med dette menes at staten har pålagt de avgiftspliktige næringsdrivende en plikt til å innkreve avgifter på deres vegne, og til å innbetale denne til staten. Det er hver enkelt avgiftspliktiges ansvar å innrette seg etter

6 SOM-2011-871 jf. SOM-2008-2261, SKD-melding 19.07.2002 pkt. 4.1. jf. Rt. 2003 s. 1376, Rt. 2010 s. 1121.

7 Rt. 2007 s. 1217 premiss 51 jf. premiss 66.

8 Rt. 2008 s. 1409 premiss 101-105 jf. SOM-2011-1145.

9 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.3, KMVA-2011-7087.

10 Prop.1 LS (2010-2011) pkt.17.2.1.

regelverket. Myndighetene utøver ingen generell kontrollvirksomhet, og de er således avhengige av at avgiftspliktige føler seg forpliktet til å opptre lojalt overfor myndigheten, og innberetter korrekte avgiftsoppgjør. Tilleggsavgiftens betydning viser seg dermed først og fremst ved at den er en oppfordring til de avgiftspliktige næringsdrivende om å gjøre akkurat dette, og dermed forebygge overtredelser. Bestemmelsen om tilleggsavgift har således et viktig prevensjonshensyn.

En administrativ reaksjon som tilleggsavgift, er en meget effektiv måte å sanksjonere overtredelser på, uten bruk av rettssystemet, som er en mer omfattende og tidkrevende prosess. Bestemmelsen om tilleggsavgift skal således bidra til å sikre staten en effektiv og enkel innkreving.

Hensynet til effektivitet og rettssikkerhet krysser hverandre. Selv om tilleggsavgiften skal være et effektivt pressmiddel for å få avgiftspliktige til å følge reglene, er det like viktig at den som rammes blir rettferdig behandlet, og at avgjørelsen treffes på et forsvarlig grunnlag. Rettssikkerhet er et bærende hensyn i demokratiet, og det er særlig viktig ved statlige inngrep overfor borgerne. Hensynet til rettssikkerhet skal verne om den enkelte borgers krav på rettferdig behandling i møte med staten. Disse hensynene er av stadig større betydning, blant annet som følge av at tilleggsavgift er ansett som straff etter EMK.

Kunnskap om og innsikt i regelverket, er av avgjørende betydning for å ivareta hensynene til innrettelse og forutsigbarhet for avgiftspliktige næringsdrivende. Dette tilsier at regelverket burde være enkelt for den avgiftspliktige å forstå og forholde seg til, og for myndighetene enkelt å håndheve. Ettersom systemet bygger på selvdeklarerer er det avgjørende at tillitsforholdet mellom innkrever og den som blir oppkrevd ivaretas, for slik å sikre dets fremtidige funksjonalitet.

1.3 Rettskildebildet i et historisk perspektiv.

Merverdiavgift fastsettes ved årlig Stortingsvedtak.¹¹ Den reguleres nærmere av merverdiavgiftsloven fra 2009 med tilhørende forskrift.¹² Ettersom skatte- og avgiftsretten er på legalitetsprinsippets område, er lovteksten en meget sentral rettskilde.¹³

Skatt- og avgiftsrett er spesiell forvaltningsrett. Innkreving av skatter og avgifter medfører inngrep i borgernes frihet og rettigheter, og er trolig det inngrep som påvirker flest mennesker.¹⁴ Forvaltningsretten er en relevant rettskilde ved vurderingen av avgiftsrettslige problemstillinger. Henvisninger til skatteretten vil anvendes i den utstrekning de er egnet til å illustrere avgiftsrettslige problemstillinger. At praksis på skatterettens område har overføringsverdi til tilleggsavgift fremgår av forarbeidene og praksis.¹⁵

Merverdiavgiften er etterfølgeren til den allmenne omsetningsavgiften, som ble innført ved Lov om særavgifter.¹⁶ Omsetningsavgiften var flerleddet og kumulativ. Med dette menes at avgiften ble beregnet i alle ledd, og at det dermed ikke var en ren forbruksavgift slik som merverdiavgiften er i dag. Den næringsdrivende hadde derfor heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Omsetningsavgiften ble avløst av sisteleddsavgiften 1. september 1940. Denne avgiften har likheter med dagens merverdiavgift, ettersom den var ment å ramme forbrukeren som siste ledd i en omsetningsrekke. Sisteleddsavgiften ble opphevet og erstattet av merverdiavgiften ved vedtakelsen av merverdiavgiftsloven av 1969 (heretter mval. 1969).¹⁷

11 mval. § 1-1 (2) jf. Kongeriget Norges Grundlov av 17 mai 1814 § 75 a.

12 Forskrift 2009.12.15 nr. 1540.

13 Zimmer s. 48.

14 Zimmer s. 27 og s. 38.

15 Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) jf. Rt 2003 s. 1376.

16 Lov om særavgifter 19. mai 1933 nr. 11.

17 Lov om merverdiavgift 19. juni 1969 nr. 66.

I kjølvannet av Merverdiavgiftsreformen 2001, fremsto regelverket uoversiktlig.¹⁸ Fra lovgivers side var det et behov for en revisjon av loven, begrunnet i et ønske om å gjøre loven enklere, oversiktlig og mer tilgjengelig for brukerne.¹⁹

Merverdiavgiftsloven fra 2009 erstatter loven fra 1969, og er utformet kun med sikte på strukturelle og redaksjonelle endringer. Etter forarbeidene til 2009 loven bygger den på en:

*”...alminnelig tolkningspresumsjon om at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre realitetsendringer.”*²⁰

Ettersom 2009 loven er en materiell videreføring av den gamle loven, vil rettskildene fra perioden før den nye lovens ikrafttredelse fortsatt være av stor relevans. Som følge av at loven er ny, tilsier alminnelig rettskildelære at lojaliteten mot lovgiver er meget sterk. Ordlyden i loven og forarbeidene har derfor betydelig vekt ved tolkningsspørsmål.²¹

Høyesterettspraksis er en relevant og sentral rettskilde ved løsningen av avgiftsrettslige spørsmål. Vekten av høyesterettspraksis vil blant annet bero på dens alder, om den gir uttrykk for en klar rettsoppfatning og om den er avsagt under dissens. Underrettspraksis er også relevant, men vekten av den er mer uavklart. Ettersom forvaltningen kan komme til å innrette seg etter disse rettsavgjørelsene, vil de kunne bli av stor betydning.²² Det samme gjelder dersom de påankes, men blir rettskraftige som følge av at Høyesteretts ankeutvalg avviser den.

Videre er forvaltningspraksis, og da særlig avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift (KMVA), relevant ved løsningen av avgiftsrettslige spørsmål. Gjennom klageorganet gir avgiftsmyndighetene uttrykk for sin oppfatning av avgiftsrettslige

¹⁸ Ot.prp. nr. 76 (2008 -2009) kap.1. jf. Gjems-Onstad s. 15.

¹⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008 -2009) kap.1.

²⁰ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 5.3. jf. pkt. 5.8.

²¹ Eckhoff s. 153.

²² Zimmer s. 52 jf. Eckhoff s.162.

spørsmål. Forvaltningspraksis som er konsekvent, entydig og langvarig har Høyesterett lagt betydelig vekt på.²³

Skattedirektoratet kommer med konkrete uttalelser, såkalte SKD-meldinger. Et eksempel på en slik er ”Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift”, som i denne avhandlingen vil være særlig relevant.²⁴ Retningslinjene skal sikre likeartet praksis om ileggelse og likeartet beregning av sats for tilleggsavgiften. De er kun veiledende, men myndighetene legger til grunn at de i alminnelighet skal følges.²⁵ Som følge av at avgiftsmyndighetene i praksis vektlegger SKD meldinger, kan slike få betydelig vekt i praksis, for eksempel gjennom Skatteetatens publisering av *Merverdiavgifthåndboken*.²⁶ I denne gir myndighetene uttrykk for sitt syn på merverdiavgiftsregelverket, blant annet i lys av forvaltningspraksis.

Stortingets ombudsmann for forvaltningen (heretter ombudsmannen) kontrollerer forvaltningen og hans uttalelser er relevante.²⁷ Selv om disse formelt sett ikke er bindende, ser man likevel at forvaltningen i stor grad velger å innrette seg etter hans synspunkter.²⁸ Hvilken vekt ombudsmannens uttalelser vil ha avhenger av det totale rettskildebildet.

1.4 Den videre fremstillingen

Tema for avhandlingen er som tidligere nevnt ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum.

I avhandlingens del 2 behandles de to objektive vilkårene i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum. I pkt. 2.1 redegjøres for tapsvilkåret, herunder ulike typetilfeller der spørsmålet om vilkåret er oppfylt eller ikke, anses tvilsomt. Vilkåret om at den

²³ Zimmer s. 53 jf. Rt. 2001 s. 1444.

²⁴ SKD-melding 24.01.2012 som erstatter retningslinjene fra 12. okt. 1987.

²⁵ MVA-håndboken 2012.

²⁶ Zimmer s. 56.

²⁷ Lov 22 juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen.

²⁸ F.eks. SOM-2011-871, SOM-2006-61.

avgiftspliktiges disposisjon må være i strid med lov eller forskrift, behandles kort i pkt. 2.2.

I avhandlingens del 3 redegjøres for det subjektive vilkåret om skyld jf. merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum. Herunder redegjøres for hva som anses å være omstendigheter som tilsier at skyld ikke foreligger, og momenter som letter tilsier at skyldkravet er oppfylt. Av særlig interesse er å se i hvilken grad villfarelser kan være straffbefriende jf. pkt.3.2.2. Til slutt vil avhandlingen vurdere dagens praktisering av skyldkravet opp mot uskyldpresumsjonen etter EMK art. 6 nr. 2, herunder den stadige objektiveringen av vilkåret jf. pkt. 3.4.

I del 4 av avhandlingen vil hovedprinsippene for beregningen av tilleggsavgiften behandles.

Selv om samtlige av vilkårene i bestemmelsen er oppfylt beror spørsmålet om tilleggsavgift skal ilegges eller ikke på en skjønnsmessig vurdering. I pkt. 5 av avhandlingen omhandles spørsmålet om domstolenes kompetanse til å overprøve myndighetenes skjønn ved denne avgjørelsen i lys av nyere rettspraksis. Herunder vil spørsmålet om begrensninger i domstolenes kompetanse vurderes i lys av rettssikkerhetsstandarden som følger av EMK art. 6.

2 Objektive vilkår

De objektive vilkårene for ilegging av tilleggsavgift er for det første at den avgiftspliktige ved sine disposisjoner *”overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven”*. Det andre objektive vilkåret er at disse disposisjonene *“har eller kunne ha påført staten tap”* jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Heretter kalt tapsvilkåret.

2.1 Tapsvilkåret

Etter ordlyden kan den avgiftspliktiges disposisjoner oppfylle tapsvilkåret på to alternative måter. Dette er enten ved å påføre staten et faktisk tap, eller at den avgiftspliktiges disposisjoner fører til at staten kunne komme til å lide avgiftstap. Oppfyllelse av vilkåret kan skje ved aktive disposisjoner fra den avgiftspliktiges side, eller ved unnlatelser.²⁹

Hensynene bak tapsvilkåret er todelt. På den ene siden skal et påført tap erstattes. Dette bygger på alminnelige erstatningsrettslige prinsipper. Tapsvilkåret synes derfor begrunnet i at dersom staten ikke egentlig har lidd noe tap, er det ingen grunn til at de skal kunne klage på den avgiftspliktiges disposisjoner. På den andre siden svekkes tilsynelatende dette synspunkt av det faktum at tilleggsavgift ikke skal tilsvare tapet. Tilleggsavgiften er i all hovedsak basert på graden av skyld hos den avgiftspliktige jf. pkt. 4.

At staten ikke kan rette kritikk mot den avgiftspliktige dersom de egentlig ikke har lidd noe tap, viser seg også i overordnede hensyn bak tilleggsavgiften generelt. Den skal være en straff fordi statens krav på avgift er blitt krenket. Er deres rett ikke krenket, er det ingen gode grunner som tilsier at tilleggsavgift er på sin plass. Dette er en av årsakene til at inn/ut tilfellene og tidfestingsfeilene under visse forutsetninger, ikke anses å oppfylle tapsvilkåret jf. avhandlingens pkt. 2.1.4 og 2.1.5.

2.1.1 Faktisk tap

For det første er tapsvilkåret oppfylt dersom disposisjonen *"har"* påført staten tap jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Med dette menes at staten faktisk har lidd et avgiftstap.

Hovedregelen, etter gjeldende rett, er at det er selgeren som på vegne av sin

²⁹ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.1.2.

avgiftspliktige virksomhet, skal beregne og innbetale utgående merverdiavgift til staten. Dersom selger melder inn en utgående merverdiavgift til staten, som ikke er symmetrisk med det den avgiftspliktige kjøper fradragfører, er staten påført et faktisk avgiftstap.³⁰

Et typisk tilfelle der vilkåret er oppfylt, er der den avgiftspliktige fører et uriktig regnskapsmessig beløp i omsetningsoppgaven, uten at dette oppdages. Det er etter ordlyden uten betydning for oppfyllelse av tapsvilkåret, hvor stort avgiftstapet er. Det er ikke et krav at avgiftsoppgjøret blir negativt for staten for å oppfylle tapsvilkåret. Det er tilstrekkelig at deres avgiftskrav blir redusert. Avgiftskravet til staten vil være redusert for eksempel ved at den avgiftspliktige innmelder for mye inngående merverdiavgift, og med det får et uberettiget fradrag. Et eksempel på det motsatte, er der selskapet melder for lite utgående avgift, og da får krav på refusjon. I begge tilfellene vil staten være påført et faktisk avgiftstap som oppfyller tapsvilkåret jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

2.1.2 Kunne ha medført tap

Alternativet til et faktisk tap, er tilfellene der den avgiftspliktiges disposisjon ”*kunne ha påført staten tap*” jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

Den avgiftspliktige innmelder sitt avgiftsregnskap til myndighetene, enten månedlig eller terminvis. Når en omsetningsoppgave, beheftet med feil innsendes, er det umiddelbart oppstått en fare for tap, ved at myndighetene kan komme til å legge denne til grunn for avgiftsberegningen.³¹ For å fange opp disse tilfellene åpner ordlyden i bestemmelsen for at også et potensielt tap kan medføre at vilkåret er oppfylt.

³⁰ NOU 2009: 4 kap. 10.6.

³¹ F.eks. LG-2009-50203, LB-2007-57596 jf. SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.1.2.

I tilknytning til denne oppfylleelsesmåten, er det i forarbeidene påpekt at:

*“den blotte mulighet for at avgift kan være unndratt er ikke tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift.”*³²

Det legges således til grunn i forarbeidene at det kreves mer enn en risiko for tap for å oppfylle tapsvilkåret. Denne oppfatningen samsvarer tilsynelatende dårlig med den forståelsen av tapsvilkåret som legges til grunn i praksis. At risikoen for tap som følge av at uriktig omsetningsoppgave er innsendt er tilstrekkelig for å oppfylle tapsvilkåret, fremgår av både klagenemnd-og rettspraksis.³³ Dette tidspunktet er således skjæringstidspunktet for vurderingen av om tapsvilkåret er oppfylt. Det gjelder her et unntak for tidfestingsfeilene jf. pkt. 2.1.5.³⁴

Hva som skal til for at tapsvilkåret er oppfylt ved potensielt tap, presiseres nærmere i Nor Grafisk- saken.³⁵

Saken gjaldt prøving av et vedtak om etterberegning av merverdi-og tilleggsavgift. Årsaken til etterberegningen og ileggelsen av tilleggsavgiften, var at myndighetene anså at vilkårene for fradrag ikke var oppfylt. Begrunnelsen var at de tre aksjeselskapene ikke utgjorde en ”ubrutt” kjede av avgiftspliktige næringsvirksomheter, slik vilkåret for fradragsrett var i henhold til Forskrift nr. 117.

Selskapene på sin side, påstod at det måtte vektlegges at det var en mindre forseelse at ett av selskapene ikke var registrert på lik linje med de andre. Ettersom alle andre formalia omkring avtalen var avklart, mente de at dette måtte ses bort fra. Det var kun et ”juridisk tenkt tap,” som ikke kunne tilfredsstillte tapsvilkåret jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

32 NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4.

33 KMVA- 2011-6926, LB-2007-57596, LG-2009-50203.

34 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.7.

35 LG-2009-50203.

Lagmannsrettens flertall kom til at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var oppfylt og uttalte:

“det avgjørende er om den avgiftspliktiges handlemåte i seg selv er egnet til å unndra avgift”.

Dette illustreres også av et eksempel fra klagenemndspraksis, KMVA-2009-6356. Saken gjaldt et tilfelle der en avgiftspliktig hadde krevd fradrag for inngående avgift til innkjøp av bil. Etter myndighetenes syn, hadde ikke bilen tilstrekkelig nærhet til den avgiftspliktige næringsvirksomheten til at fradrag var berettiget. Tilfellet ble oppdaget under kontroll slik at myndighetene ikke foretok utbetalingen av det fremsatte fradragskravet og staten ble dermed ikke påført et faktisk tap. Skattekontoret uttalte i denne sammenhengen med støtte også i nemnda at:

”dersom det ikke hadde vært avholdt bokettersyn hos virksomheten, ville dette medført tap for statskassen.”³⁶

Feilen oppdages, som eksempelet over viser, ved en tilfeldig kontroll. Beløpet blir således aldri utbetalt og staten blir aldri påført et faktisk tap. Likevel kan tilleggsavgift ilegges, ettersom kravet i den uriktige omsetningsoppgaven kunne ført til tap for staten, dersom feilen ikke ble oppdaget. Selve risikoen for at disposisjonen potensielt kunne medføre fare for tap for staten er således tilstrekkelig for å oppfylle tapsvilkåret.

At tapsvilkåret i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum kan være oppfylt, basert på et potensielt tap er, etter min oppfatning, særlig interessant. Myndighetene må her ”fingere” et avgiftstap, som muligens kunne komme til å oppstå, forutsatt at den avgiftspliktige ikke selv ville oppdaget og rettet feilen. Slike antesiperte og fremtidige slutninger på bakgrunn av et potensielt hendelsesforløp, må sies å være komplisert i møte med uskyldspresumsjonen jf. EMK art. 6 nr. 2. Se mer om dette under del 3 i avhandlingen.

³⁶ pkt. 2.2. i avgjørelsen.

2.1.3 Unnlatelser

Det er ikke bare de aktive handlingene som kan oppfylle vilkåret om tap jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Ordlyden ”*kan påføre staten tap*” tolkes i praksis utvidende til også å omfatte unnlatelser.³⁷

Et eksempel kan være at den avgiftspliktige ikke er klar over at han må belaste sine kunder med 25 % merverdiavgift ved varesalg. Dersom avgiften ikke innkreves vil heller ikke den avgiftspliktige innberette denne til staten i sin avgiftsberegning, noe som medfører en risiko for at staten kan komme til å lide et avgiftstap. Denne unnlatelsen av å sette seg inn i regelverket er tilstrekkelig til å oppfylle uaktsomhetskravet. Dette vil redegjøres nærmere for i avhandlingens del 3.

Et annet eksempel kan være at den avgiftspliktige næringsdrivende unnlater å registrere seg og beregne utgående merverdiavgift ved omsetning eller uttak av varer fra virksomheten jf. mval. §§ 2-1 flg.³⁸ Det er i praksis:

*“lagt avgjørende vekt på at virksomheten ikke har sendt inn omsetningsoppgave til tross for at virksomheten har krevd inn merverdiavgift.”*³⁹

Dette er en klar unnlatelse av å overholde regelverket som vil kunne føre til at tapsvilkåret er oppfylt, og illeggelse av tilleggsavgift i alminnelighet vil skje dersom de øvrige vilkår i bestemmelsen er oppfylt.

Etter denne gjennomgangen av handlingsalternativer som kan medføre oppfyllelse av tapsvilkåret, kan det utledes at det er tilstrekkelig for å oppfylle tapsvilkåret i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum, at det er en risiko for tap. Det er tilstrekkelig å sende inn en omsetningsoppgave med feil. Det er ikke et vilkår at det faktisk oppstår et tap på statens hånd.

³⁷ MVA-håndboken 2011 7. utg., pkt. 21-3.3. Generelt.

³⁸ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.1.2.

³⁹ KMVA-2011-7104.

Problemstillingen er i det følgende derfor; eksisterer det situasjoner der tapsvilkåret ikke er ansett oppfylt, til tross for at den avgiftspliktige isolert sett har gjort en feil?

2.1.4 Inn/ut tilfellene

Med inn/ut tilfellene menes situasjoner der det er manglende beregning av utgående avgift i tilfeller hvor kjøper ville hatt fradragsrett.⁴⁰ Det er altså et spørsmål om staten reelt sett egentlig er påført et tap eller om det er et såkalt 0-spill. Konsekvensen av et 0-spill er at tapsvilkåret ikke er oppfylt, og tilleggsavgift kan derfor ikke ilegges.

Et typisk tilfelle, der selger vil påberope seg et inn/ut tilfelle, er der både selger og kjøper driver 100 % avgiftspliktig virksomhet. Det vil her være et fullt ut 0-spill.

Bakgrunnen for usikkerheten om tapsvilkåret her er oppfylt ligger i avgiftssystemets natur. Dersom den avgiftspliktige næringsdrivende A ikke beregner merverdiavgift ved salg til kjøper B har han i utgangspunktet påført staten et avgiftstap. I slike tilfeller er normalt tapsvilkåret oppfylt. Dersom kjøper B i eksempelet over også er avgiftspliktig næringsdrivende, ville vedkommende kunne krevd fradrag for denne inngående merverdiavgift i sin omsetningsoppgave. På denne måten vil det for staten være et fullt ut 0-spill der de ikke har lidd tap.

Myndighetene har tidligere vært av den oppfatning at tapsvilkåret kunne være oppfylt også i inn/ut tilfellene. I en sak innklaget til ombudsmannen uttalte han, i tilknytning til tapsvilkåret i den sammenlignbare bestemmelsen om tilleggsavgift for overtredelse av tolloven, at han ikke kunne se at det objektivt sett hadde skjedd noe tap.

⁴⁰ MVA- håndboken 7 utg. 2011 pkt. 21-3.3. jf. 2012 utg. pkt. 21.3.3.1., SKD-melding 28.11.2003 jf. SKD-melding 24.01.2012.

Til dette svarte departementet at de anså tapsvilkåret oppfylt også i de tilfellene der:

“den avgiftspliktige ville hatt fradragsrett for innførselsmerverdiavgiften i det senere avgiftsoppgjøret overfor fylkesskattekontoret dersom korrekt beløp hadde blitt innberettet.”⁴¹

Under henvisning til denne avgjørelsen fant Skattedirektoratet grunn til å redegjøre nærmere for sitt syn. I en uttalelse til fylkesskattekontorene la skattedirektoratet til grunn at det etter deres oppfatning ikke skulle beregnes tilleggsavgift i tilfelle hvor selger ikke hadde beregnet merverdiavgift og hvor kjøper ville hatt fradragsrett. Dette medførte en endring i tidligere retningslinjer. I samsvar med retningslinjene legges det i praksis til grunn at tapsvilkåret ikke er oppfylt i inn/ut tilfellene.⁴²

Konsekvensen av myndighetenes oppfatning er at tapsvilkåret ikke er oppfylt i inn/ut tilfelle. Det er derfor hensiktsmessig å klarlegge hvilke tilfelle som i praksis anses å være et inn/ut tilfelle, og hvilke tilfelle som ikke er det.

I det følgende vil redegjæres nærmere for hvilke betingelser som i praksis er oppstilt for å anse et forhold som et inn/ut tilfelle.

2.1.4.1. Betingelsene

Det er en forutsetning for den videre drøftelse av vilkårene at det er selger som påberoper seg inn/ut tilfellet som grunnlag for å slippe tilleggsavgift. Det er enighet om at det kun er selger som kan påberope seg inn/ut tilfellet som unnskyldningsgrunn.⁴³

Det er for det første en betingelse at det er transaksjoner mellom avgiftspliktige og/eller andre som er frivillig registrerte i merverdiregisteret. Det er kun da det er snakk om

⁴¹ SOM-1999-88.

⁴² SKD-melding 28.11. 2003 jf. SKD-melding 12. okt. 1987 pkt. 9 i) jf. SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.8.

⁴³ SKD-melding 24.01.2012.

inn/ut tilfeller.⁴⁴ Dette vilkåret er helt grunnleggende, og utledes av systembetraktninger. Dersom kjøperen ikke driver avgiftspliktig virksomhet, kan det ikke påberopes at det er et inn/ut tilfelle.

Årsaken til dette er at det umiddelbart har oppstått avgiftstap for staten, dersom den avgiftspliktige ikke beregner utgående avgift ved transaksjoner med en kjøper som ikke ville hatt fradragsrett for inngående avgift. Dette vil for eksempel være tilfelle der kjøperen ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Det vil kjøperen for eksempel ikke kunne være dersom vedkommende ikke er næringsdrivende, eller kjøper er næringsdrivende, men driver utenfor merverdiavgiftsområdet.⁴⁵

For det andre er det, etter myndighetenes syn, et vilkår at selgeren eller begge partene har vært i felles berettiget tvil om regelverkets unntaks- eller fritaksbestemmelser.⁴⁶ Med berettiget tvil forstås at det foreligger en unnskyldelig misforståelse av regelverket.

Det er selgeren som har en aktsomhetsplikt med henhold til beregningen av utgående avgift ved inn/ut tilfellene. Dersom det er innslag av klanderverdighet som fører til at det ikke er beregnet utgående avgift, altså at selgeren ikke er i berettiget tvil om regelverket, kan det ilegges tilleggsavgift.

Eksempelvis dersom selger har trodd at omsetningen var omfattet av avgiftsfritak jf. merverdiavgiftsloven kapittel 6, vil han prøve å påberope seg inn/ut tilfelle for å unngå straff. Dersom det er sentrale regler, som vedkommende burde vite om, vil anførselen i praksis ikke føre frem, ettersom dette ikke anses unnskyldelig.⁴⁷

44 SKD-melding 10. 01.2012 jf. SKD-melding 12 okt. 1987 okt. 9 i).

45 KMVA-2010 -6661.

46 SKD-melding 28.11.2003 jf. SKD-melding 24.01.2012, pkt. 3.8

47 KMVA-2011-7173.

Det er i praksis lagt til grunn at:

“Hva gjelder kriteriet om berettiget tvil, vil skattekontoret bemerke at det dreier seg om brudd på klare regler som har vært gjeldende og praktisert over lang tid.” ⁴⁸

Det er tilsvarende synspunkter som her gjør seg gjeldende, som under skyldvurderingen i del. 3 i avhandlingen og jeg begrenser meg derfor på dette punkt til å henvise dit.

Som nevnt, ser myndighetene mildere på inn/ut tilfellene, og det skal normalt ikke ilegges tilleggsavgift. Det er imidlertid ikke utelukket at tilleggsavgift ilegges til tross for at det er et inn/ut tilfelle.⁴⁹ Dersom tilleggsavgift ilegges, kan det synes begrunnet i graden av skyld, den avgiftsrettslige fordel den avgiftspliktige oppnår, og hvorvidt det er likviditet og konkurransemessige begrunnelser bak den manglende avgiftsberegningen. Gjentakelser kan også medføre at avgift anses som en nødvendig påminnelse om at den avgiftspliktige må skjerpe sine rutiner.⁵⁰

I tillegg til inn/ut tilfellene har det i praksis knyttet seg usikkerhet til om tapsvilkåret er oppfylt ved tidfestingsfeil. Dette er tema i det følgende.

2.1.5 Tidfestingsfeil

Hovedregelen, etter myndighetenes syn, er at tapsvilkåret ikke er oppfylt ved rene tidfestingsfeil. Konsekvensen av dette er at tilleggsavgift i utgangspunktet ikke ilegges.⁵¹ Med tidfestingsfeil menes tilfeller der en berettiget avgiftsrettslig disposisjon, for eksempel et fradrag, har skjedd ved galt tidspunkt. Det oppstår et spørsmål om staten er påført et tap, ettersom det isolert sett foreligger fradragsrett.

⁴⁸ KMVA-2010-6787.

⁴⁹ SKD melding 28.11.2003.

⁵⁰ SKD-melding 28.11.2003 jf. NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4.

⁵¹ MVA-håndboken 7 utg. 2011 jf. KMVA-2012-7268.

Det er 6 terminer i et ”avgiftsår”.⁵² Et eksempel på en ren tidfestingsfeil er der inngående merverdiavgift på faktura fra mars og begynnelsen av april, er ført til fradrag i oppgaven for 1. termin. Det har rent faktisk skjedd en feil, men feilen som har begått, er utelukkende tidspunktet fradraget gjøres gjeldende på.

I tilfelle der salg eller uttak skjer, uten at det innberettes i riktig termin, kan det foreligge en tidfestingsfeil. Dette medfører at den omsetningsoppgaven myndighetene mottar, og kan komme til å legge til grunn for avgiftsberegningen, isolert sett er beheftet med feil. Som omtalt, vil tapsvilkåret i slike tilfelle kunne være oppfylt i det øyeblikket denne oppgaven er registrert i merverdiavgiftssystemet.⁵³ Til tross for dette, er det lagt til grunn av myndighetene at tapsvilkåret i disse tilfellene ikke nødvendigvis anses oppfylt.⁵⁴ Årsaken til dette er naturlig nok at staten ikke har lidd noe faktisk tap.

Det er av rettslig interesse å kartlegge hva som etter myndighetens oppfatning er tidfestingsfeil, og hva som ikke kvalifiserer som dette.⁵⁵

Fra praksis og teori kan det utledes visse betingelser som oppstilles for at et tilfelle klassifiseres som tidfestingsfeil.⁵⁶ Disse er tema i det følgende.

2.1.5.1. Betingelsene

Det er for det første en betingelse for å påberope seg tidfestingsfeil som grunnlag for å slippe tilleggsavgift, at omsetningsoppgaven i seg selv er korrekt. Dersom den er beheftet med innholdsmessige feil er det ikke en tidfestingsfeil.⁵⁷ Dette ligger i selve begrepets natur ved at det er en isolert sett korrekt disposisjon som gjøres ved feil tidspunkt som nevnt over.

⁵² Altinn nettsider.

⁵³ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.1.2.

⁵⁴ MVA-håndboken 2011 7 utg. s. 897.

⁵⁵ SKD-melding 12. okt. 1987 jf. SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.7. jf. MVA-håndboken 2007 5. utgave, s. 732.

⁵⁶ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.7.

⁵⁷ KMVA-2011-7199.

Videre er det en betingelse, at forskyvingen i avgiftsberegningen ikke fremstår som bevisst fra avgiftssubjektenes side for å oppnå en uberettiget kreditt.⁵⁸ Særlig gjelder dette dersom det er et interessefellesskap mellom partene.⁵⁹ Dette er naturlig ettersom tilleggsavgiften er ment å ramme akkurat slike omgåelser og regelverksbrudd.

Det følger av forvaltnings- og domstolpraksis at det er ytterligere en betingelse for å klassifiseres som et tidfestingstilfelle. Denne er at de to kumulative vilkårene for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven er oppfylt.⁶⁰

Det første vilkåret er at virksomheten er registrert i merverdiavgiftregisteret. Det er uten betydning om den næringsdrivende er forpliktet til eller er frivillig registrert. Det andre vilkåret er at virksomheten har betalt inngående avgift av den avgiftspliktige omsetningen jf. mval. § 8-1.

Et typisk eksempel fra praksis der spørsmålet er om det foreligger en tidfestingsfeil, er der vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etterhvert vil foreligge, men der fakturaen (som legitimerer fradraget) medtas i omsetningsoppgaven på galt tidspunkt. Ved tidspunktet for fradragsføringen kan det derfor være mer eller mindre sikkert om fradragsrett vil foreligge. Dette kan illustreres av den såkalte It Fornebu-saken.⁶¹

Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak om etterberegning og tilleggsavgift jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Lagmannsretten kom til at tapsvilkåret var oppfylt. It Fornebu Eiendom AS rehabiliterte en eiendom ment for utleie til avgiftspliktige næringsdrivende. Selskapet registrerte seg frivillig i merverdiavgiftsregisteret. Basert på en sannsynlighetsvurdering av hvor stor del av lokalene som ville være utleid til avgiftspliktig virksomhet, fradragsførte selskapet inngående merverdiavgift. På denne måten fradragsførte selskapet utgiftene på et tidspunkt de etter forskrifter til

⁵⁸ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.7.

⁵⁹ KMVA-2011-7218.

⁶⁰ LB-2007-57596 jf. LG-2009-50203 jf. KMVA-2011-7015.

⁶¹ LB-2007-57596.

merverdiavgiftsloven, ikke faktisk var berettiget fradrag. Myndighetene mente derfor at staten hadde lidd avgiftstap (i form av rentetap).

Selskapet på sin side hevdet at det ikke forelå noen risiko for tap for staten som følge av selskapets håndtering av fradraget. Dette begrunnet de med at staten ville kunne kreve for mye utbetalt avgift tilbakeført av selskapet, og at de kompenserte for fortidige fradrag gjennom å fradragsføre mindre enn de var berettiget ved senere anledninger, etter at de var gjort oppmerksomme på skattedirektoratets retningslinjer. Flertallet i lagmannsretten la til grunn at de var enige med myndighetene i at det her ikke var tale om en tidfestingsfeil. Dette begrunnet de med at:

”på det tidspunkt fradrag ble krevd, forelå ikke de materiell vilkårene for fradragsrett.”

Ettersom selskapet gjorde fradrag for inngående avgift basert på en vurdering av sannsynligheten for utleie til en avgiftspliktig, ble det ikke ansett å være en tidfestingsfeil.

Av denne dommen kan utledes at dersom spørsmålet på fradragstidspunktet er *om fradrag er berettiget*, ikke om *når det er berettiget*, anses det ikke å være en tidfestingsfeil. Fradrag som er basert på en skjønnsmessig vurdering av utleiens sannsynlige omfang, er i så stor grad usikkert og muligheten for avgiftstap for staten må anses så nærliggende at tapsvilkåret er oppfylt.

Det er altså helt avgjørende at vilkårene for fradrag foreligger på det tidspunktet fradraget skjer. I motsatt fall vil det etter myndighetenes syn foreligge en fare for tap. Flertallet i lagmannsretten mente det avgjørende for om tapsvilkåret var oppfylt eller ikke, var at It-Fornebu Eiendom AS handlemåte var:

”egnet til å unndra avgift, og ikke om selskapet i dette konkrete tilfellet var i en situasjon som gjør unndragelse mindre sannsynlig.”

Til tross for dette, ble det ikke ilagt tilleggsavgift. Dette berodde på lagmannsrettens

flertallssyn på domstolenes prøvelsesrett overfor forvaltningsvedtak. Dette vil behandles nærmere i avhandlingens del 5.

Når vilkårene for fradragsrett ikke foreligger ved fradragstidspunktet, er det ingen grunn til å behandle tilfellet som tidfestingsfeil, med den mildere behandling dette medfører. En samlet lagmannsrett la til grunn at det var uten betydning hvilken sannsynlighet det var for at selskapet ville rettet feilen. Dette standpunkt samsvarer tilsynelatende ikke med retningslinjene fra Skattedirektoratet.

De legger til grunn at tilleggsavgift ikke skal ilegges dersom:

”det fremstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin.”⁶²

Dette kan tolkes dit hen, at myndighetene mener det skal vektlegges hvilken sannsynlighet det er for at den avgiftspliktige selv ville korrigert feilen i en senere termin, slik at staten rent faktisk ikke ville påføres tap.

Dette synspunktet støttes også av ombudsmannen, som mener det ville:

”...samsvare best med uskyldpresumsjonen i EMK og alminnelige forholdsmessighetsbetraktninger å gi ... adgang til å vise at feilen i alle tilfeller ville blitt ”reparert...”⁶³

Betydningen av at den avgiftspliktige kan sannsynliggjøre at vedkommende ville rettet opp feilen ved et senere tidspunkt, er særlig viktig under beregningen av tilleggsavgiftens størrelse jf. avhandlingens pkt. 4.

I det videre behandles det andre objektive vilkåret som må oppfylles for at myndighetene kan ilegge tilleggsavgift jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

⁶² SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.7.

⁶³ SOM-2008-2261.

2.2 Den avgiftspliktige må overtre *"loven eller forskrifter gitt i medhold av loven"*.

Tilleggsavgift kan kun ilegges dersom den avgiftspliktige *"overtrer loven eller forskrifter gitt i medhold av loven"* jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

Selv om tilleggsavgift ikke er straff etter norsk rett, er den en streng pønal reaksjon. Den kan ensidig pålegges borgere, og oppfattes som straff. Tilleggsavgiften har således nære likhetstrekk med tradisjonell straff. Tradisjonell straff kan ikke ilegges uten at en lov er brutt. Grunnleggende hensyn til rettssikkerhet tilsier at en ikke kan straffes dersom en ikke har brutt med en gyldig vedtatt lov jf. Grunnlovens §§ 76 flg. Ettersom en befinner seg på legalitetsprinsippets område og hensynet til forutberegnelighet står sterkt, er dette viktig. At det er et vilkår at man må ha brutt en lovregel for å bli holdt til ansvar, og ilagt en strafferettslig reaksjon som tilleggsavgift, er således naturlig.⁶⁴

Det objektive vilkåret om at den avgiftspliktige må overtre loven for å bli ilagt tilleggsavgift, synes begrunnet i at selv om staten isolert sett påføres et tap, er det ikke straffbart dersom den avgiftspliktige har forholdt seg til regelverket. Den avgiftspliktige har rett til å innrette seg slik som er mest hensiktsmessig for vedkommende innenfor rammene av regelverket. Dette kan sammenlignes med retten til å innrette seg på mest gunstig skattemessige måte. Dette er ikke nødvendigvis skatteunndragelse, men planlegging, noe som ikke er ulovlig.⁶⁵

I praksis er det likevel ofte oppfyllelsen av dette vilkåret som er omstridt. Det er verken i klagenemnds- eller rettspraksis langt mellom tilfellene der det er strid for eksempel om fradragsrettens omfang, og således om loven er overtrådt eller ikke. Dersom myndighetene eller domstolene kommer til at loven ikke er overtrådt blir det aldri spørsmål om illeggelse av tilleggsavgift.⁶⁶

⁶⁴ Andenæs s. 104.

⁶⁵ NOU 2009: 4 pkt. 3.1.1. jf. Zimmer s. 46.

⁶⁶ F.eks. Rt. 2012 s. 432, Rt. 2010 s. 1184, Rt. 2001 s. 1497.

2.2.1 Situasjonen

Ved bokettersyn eller prøving av en omsetningsoppgave kan skattemyndighetene oppdage feil og mangler som kan føre til etterberegning.

Etter ordlyden kan tilleggsavgift for det første ilegges når myndighetene skjønnsmessig fastsetter beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift eller beløpet for inngående merverdiavgift jf. mval. § 18-1.

For det andre kan tilleggsavgift ilegges ved retting av tidligere innsendt omsetningsoppgave etter krav fra den avgiftspliktige selv jf. mval. § 18-3 første og annet ledd.

Det er derimot ikke hjemmel for å ilegge tilleggsavgift dersom en oppgave er kommet inn for sent. Dersom den avgiftspliktige ikke har gitt de korrekte opplysninger, oppgaven er uriktig utfylt, eller ved fastsetting av beløp som uriktig er oppgitt som merverdiavgift.⁶⁷ Ved overtredelser av disse pliktene vil avgiftsmyndighetene kunne reagere med for eksempel forhøyet utgående merverdiavgift, pålegge den avgiftspliktige tvangsmulkt, eller ved å endre vedtak etter sin ensidige endringskompetanse uten at det er påklaget jf. mval. § 18-4.

Kravet til overtredelsen er at den er forsettlig eller uaktsom jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Dette subjektive vilkåret vil avhandlingen redegjøre for i det videre.

⁶⁷ mval. §§ 16-1, 18-2 jf. § 21-2.

3 Subjektivt vilkår

3.1 Innledning

Ileggelse av tilleggsavgift forutsetter en skyldvurdering. Denne vurderingen gjør myndighetene og domstolene på to nivåer. For det første ved vurderingen av *om vilkåret om skyld er oppfylt*, og for det andre ved vurderingen av *om avgift skal ilegges eller ikke*, når vilkårene er oppfylt jf. del 5. I det følgende er det kun oppfyllelsen av skyldkravet som er tema.

For at merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum skal få anvendelse, må den avgiftspliktige ha overtrådt loven eller forskrifter *“forsettlig eller uaktsomt”*. Med skyldformen *forsett*, menes at en har begått en handlingen med viten og vilje om at en ved det begår lovbrudd. Kjernen av begrepet *uaktsomhet* er tradisjonelt, at dersom vedkommende kunne, eller burde forstått at handlingen kunne medføre brudd på loven, foreligger det uaktsomhet. Vedkommende er ikke uaktsom dersom han har opptrådt slik en kan forvente av et aktsomt og lojalt avgiftssubjekt.

I henhold til juridisk teori skal det dog ikke være slik at:

*”enhver avvikelse fra normen er en ansvarsbetingende uaktsomhet.”*⁶⁸

Kravet om uaktsomhet i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum, knytter seg til det faktum at den avgiftspliktiges disposisjoner medfører at loven brytes. Skyldkravet knytter seg ikke til det objektive tapsvilkåret.⁶⁹ Det er dermed ikke et vilkår at den avgiftspliktige har hatt unndragelseshensikt. Med det menes at det ikke er et krav at den avgiftspliktige har disponert med den hensikt å berøve staten avgift.⁷⁰ Det er tilstrekkelig for å bli ilagt tilleggsavgift, at den avgiftspliktige kan klandres for å ha brutt loven eller forskrift.

⁶⁸ Andenæs s. 245.

⁶⁹ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.2.

⁷⁰ LB-2007-57596.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den tilsvarende bestemmelsen på skatterettens område, som gir hjemmel til å pålegge skatteyter å betale tilleggsskatt.⁷¹ Tilleggsskatt kan til forskjell ilegges på objektivt grunnlag, noe tilleggsavgift etter ordlyden ikke kan. Det er lovgivers intensjon at det må påvises skyld før tilleggsavgift ilegges.

Den grensen som skaper de avgiftsrettslig vanskeligste grensetilfellene, er den mellom uaktsomhet og der ingen uaktsomhet foreligger. Denne grensen avgjør om det er hjemmel for ilegging av tilleggsavgift eller ikke. Utfordringen blir etter dette å klarlegge hvor denne vanskelige grensegangen går. Denne grensen er tema i den følgende delen av avhandlingen. Først vil avhandlingen kort redegjøre for utviklingen av uaktsomhetskravet.

3.1.1 Uaktsomhetskravets utvikling

Etter lov om særavgifter § 3 kunne straffetillegg, som tilsvarer dagens tilleggsavgift, ilegges ved *”forsett eller grov uaktsomhet.”*⁷² Skyldkravet ble endret da regelen om tilleggsavgiften ble videreført i mval. 1969 § 73. Det var nå tilstrekkelig å ha opptrådt med *“uaktsomhet”* for å kunne bli ilagt tilleggsavgift.

Etter forarbeiderne til mval. 1969, skulle ikke denne endringen i ordlyden medføre realitetsendringer.⁷³ Det er her grunn til å minne om at merverdiavgiftsloven 2009 er en materiell videreføring av mval. 1969.

I praksis kunne det etter mval. 1969 § 73 forekomme grove og åpenbare feil i omsetningsoppgaven, uten at uaktsomhetsvilkåret ble ansett oppfylt, så lenge det ikke var gjort bevisste forsøk på å skjule manglene, og så lenge regnskapet ellers så ryddig og oversiktlig ut.⁷⁴

71 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (lignl.) § 10-2 jf. § 10-4.

72 Tidsskrift for omsetningsavgift nr. 2 årgang 1960 s 53.

73 Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) s. 62 jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kap. 2.

74 F.eks. Rt. 1960 s. 246.

I praksis etter mval. 1969 § 73 kan det synes som at utviklingen har gått mot at kravet til skyld gradvis lempes, til tross for det forarbeidene la opp til. Utviklingen av kravet i praksis har tilsynelatende gått fra et krav om at bruddet var klart i strid med regelverket og overtredelsen derfor i det minste uaktsomt, til der de avgiftspliktige anses å ha skyld i tilfeller der de til og med har rådspurt seg med myndighetene for å sikre korrekt beregning.⁷⁵

Da Zimmer- utvalget i 1991 vurderte mval. 1969, var det blant annet på bakgrunn av kritikken mot den stadige objektiveringen som hadde skjedd under § 73. Departementet hadde antydnet at terskelen var lagt så lavt, at det i praksis var nærmest umulig å oppfylle aktsomhetskravet. Etter utvalgets oppfatning var kravet til aktsomhet blitt mer eller mindre umulig å overholde, og de konkluderte med at dette var rettssikkerhetsmessig betenkelig.⁷⁶

Utvalget påpekte at årsaken til lempingen på kravet til uaktsomhet i praksis utviklet seg etter et statlig ønske om å lette bevisbyrden. Det var fra myndighetenes side ikke ønskelig å ha omfattende bevisføring om skyld, og det ble hevdet at det var mer effektivt å legge til grunn at det skal veldig lite til.

En annen årsak til lempingen av skyldkravet var å tilpasse skyldgraden i mval. 1969 § 73 til de tilsvarende reglene i ligningsloven. Etter reglene om tilleggsskatt er skattyter objektivt ansvarlig for uriktige eller ufullstendige opplysninger.⁷⁷ Myndighetene har flere ganger gitt uttrykk for et ønske om harmonisering av skyldkravet i skatte- og avgiftslovgivningen.⁷⁸

Etter dette kan det sies at myndighetene legger til grunn at det skjer en stadig objektivisering av skyldkravet. Gjennom utviklingen av praksis er myndighetene delaktig i denne objektiveringen. Det kan altså se ut til at det har skjedd en utvikling i praksis

⁷⁵ Rt. 1985 s.1157 jf. LB-2007-57596.

⁷⁶ NOU 1991: 30 pkt.1.1.

⁷⁷ lign. § 10-2 jf. § 10-4.

⁷⁸ NOU 2003: 15 pkt. 13.5.2.

som er i strid med lovgivers intensjoner. Dette bekreftes ytterligere av at det i dag både i klagenemnd- og domstolpraksis anses tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret, at den avgiftspliktige har vært simpelt uaktsom.⁷⁹

Dette reiser flere spørsmål: For det første, er det umulig å oppfylle dagens aktsomhetskrav og, hva skal i så fall til for ikke å være uaktsom etter mval. § 21-3 (1) første punktum? For det andre, skal en avgiftspliktig straffes for å misforstå et vanskelig og omfattende regelverk som til stadighet må behandles i domstolene? Herunder, når kan en slik rettsvillfarelse være unnskyldelig? For det tredje: Hva legger myndighetene og domstolene i praksis vekt på? Disse temaer er utgangspunktet for den følgende drøftelsen.

3.1.2 Uaktsomhetskravet i dag

Etter ordlyden kreves ”*uaktsomhet*” for å bli ilagt tilleggsavgift jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Dette begrepet spenner fra den grove, som avgrenses oppover mot forsett, og til den simple uaktsomhet, som avgrenses nedover mot hendelige uhell.

Som nevnt er myndighetenes syn at simpel uaktsomhet er tilstrekkelig for å oppfylle uaktsomhetskravet. Det skal dermed ikke mye til før vilkåret anses oppfylt.

⁷⁹ NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4., LB-2001-1742-2, LB-1996-2309, KMVA-2012-7116, KMVA 2012-7228 m.fl., SKD-melding 24.01.2012 pkt. 2.2.1.

Til tross for denne lave terskelen, følger det av forarbeidene at dette:

”innebærer likevel ikke at tilleggsavgift tilsiktet brukt ved enhver grad av uaktsomhet.”⁸⁰

og:

“at aktsomhetsnormen ikke må settes slik at enhver feil i praksis anses å representere en uaktsom overtredelse av avgiftsbestemmelsene i relasjon til spørsmålet om illeggelse av tilleggsavgift.”⁸¹

Skyldvurderingen er skjønnsmessig og må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Etter en gjennomgang av forvaltnings-og rettspraksis er det likevel klart at det er visse holdepunkter ved vurderingen av når uaktsomhet foreligger. En rettskildemessig forankring for vurderingen er egnet til å skape tillit, hindre vilkårlighet og styrke rettssikkerheten, noe som ved inngrep hos borgerne er viktig.

Som nevnt er utgangspunktet for vurderingen at den avgiftspliktige har en plikt til å sette seg inn i de reglene som gjelder for vedkommendes avgiftspliktige næringsvirksomhet. Dersom vedkommende ikke overholder denne plikten, vil han lett bli ansett å være i det minste simpel uaktsom.⁸²

Myndighetene er av den oppfatning at:

”Den omstendighet at [avgiftssubjektet] unnlater å søke kunnskap om regelverket, eventuelt ikke sørger for den nødvendige bistand, må i seg selv anses som uaktsomt.”⁸³

Typiske tilfeller hvor graden av skyld anses tilstrekkelig til at vilkåret er oppfylt er for eksempel dersom den avgiftspliktige ikke melder inngående avgift til myndighetene.

⁸⁰ NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4., SKD-melding 24.01.2012.

⁸¹ NOU 1991: 30 pkt. 22.2.4 og 22.2.6.

⁸² SKD-melding 24.01.2012.

⁸³ MVA-håndboken 2011 7 utg. s. 868.

Et annet eksempel på et tilfelle hvor bestemmelsen typisk får anvendelse, er der den avgiftspliktige foretar et uberettiget fradrag.

Selv om det isolert sett er en ukorrekt innberetningen den avgiftspliktige avgir, og terskelen for skyld er lav, er det ikke sikkert at domstolene eller myndighetene anser forseelsen å være tilstrekkelig uaktsom til at vilkåret oppfylles. Det er flere momenter som kan medføre at myndighetene og domstolene ser disposisjonen i et mildere lys.

Avhandlingen vil i det videre redegjøre for momenter og vurderinger myndighetene og domstolene vektlegger ved avveiningen av om den avgiftspliktiges opptreden er tilstrekkelig aktsom slik at vilkåret ikke er oppfylt.

3.2 Momenter som kan tilsi at uaktsomhet ikke anses foreligge

I denne delen av avhandlingen vil det redegjøres for momenter som kan tilsi at uaktsomhet ikke anses være tilstrekkelig til å oppfylle skyldkravet. Dette er for det første ved forsøk på avklaring av egen avgiftsposisjon (pkt. 3.2.1), for det andre rettsvillfarelser (pkt. 3.2.2) herunder betydningen av de enkelte reglens art (pkt. 3.2.2.1. og 3.2.2.2.). For det tredje tilfellene der den avgiftspliktige korrigerer feil selv (pkt. 3.2.3), og for det fjerde betydningen av at den avgiftspliktige vedlegger en forklaring på sin oppfatning av reglene (pkt. 3.2.4).

3.2.1 Forsøk på avklaring av avgiftsrettslig posisjon

Avgiftsreglene er en del av et komplisert og omfattende regelverk som alle avgiftspliktige må forholde seg til. Kunnskapen og innsikten i regelverket er konsentrert i avgiftsadministrasjonen, og ikke hos de avgiftspliktige næringsdrivende som er pålagt å forholde seg til det.⁸⁴

⁸⁴ F.eks. NOU 1991: 30 pkt. 1.1.

Poenget er at denne ubalansen i innsikt og nærhet til regelverket, kombinert med at konsekvensen av å misforstå er tilleggsavgift, er betenkelig ut i fra et rettssikkerhetssynspunkt. Blant annet på denne bakgrunnen foreslo Zimmer- utvalget i NOU 1991: 30, at en ordning med bindende forhåndsuttalelse ble opprettet.⁸⁵

Det bærende hensyn bak opprettelsen av denne ordningen synes å være at dersom en ikke vet, eller er usikker på sin rettsstilling, er dette ikke unnskyldelig når du har anledning til spørre noen som vet bedre. Dette samsvarer med selvdeklareringsprinsippets natur, der det er den avgiftspliktige som pådrar seg utgifter, og det er han som kjenner omfanget av utgifter han krever fradrag for, og at det derfor er han som har risikoen for feil.⁸⁶ Om den avgiftspliktige har spurt om råd ved usikkerhet omkring egen rettsstilling er derfor et moment som tillegges mye vekt under en aktsomhetsvurdering.

En slik forhåndsuttalelse er bindende for myndighetene og kan legges til grunn ved en eventuell tvist. Dersom vilkårene i merverdiavgiftsloven § 17-1 (1) ikke er oppfylt kan imidlertid adgangen til å få en bindende forhåndsuttalelse være avskåret. Den avgiftspliktige er da overlatt til å vurdere sin egen rettsstilling. Vedkommende kan da risikere straff for å være uenig med myndighetenes senere tolking av reglene.

Er dette rettferdig og rettssikkerhetsmessig ukomplisert i lys av tilleggsavgiftens pønale karakter? Er det riktig at en avgiftspliktig som ber om råd, men som kanskje ikke engang får svar, skal straffes?

Dette har ombudsmannen vurdert i årsmeldingen for 2006.⁸⁷ Saken gjaldt etterberegning og ilegging av 10 % tilleggsavgift. Innehaveren av en fotobutikk hadde misforstått reglene om fritak i investerings-og merverdiavgiftslovene og blitt ilagt tilleggsavgift. Innehaveren hadde kontaktet sitt lokale skattekontor via brev, der han orienterte både om sine innkjøp og bygging av produksjonslokaler, og sitt ønske om en

⁸⁵ NOU 1991: 30 pkt. 1.1 jf. kap. 19.

⁸⁶ Rt. 2008 s. 1665 premiss 44 flg..

⁸⁷ SOM-2006-61 (årsmeldingen 2006 s. 242-247).

befaring. Ombudsmannen legger til grunn at brevet verken ble besvart, eller befaring gjennomført.

Etter ombudsmannens oppfatning, måtte det være et moment i vurderingen av aktsomhet at begrepene i lovene var så like at det var lett å legge gal forståelse til grunn uten at det kunne kreves nærmere undersøkelser for å klarlegge sin rettsstilling utover forespørselen. Særlig i lys av at tilleggsavgift er straff jf. EMK art. 6, var mangelen på tilbakemeldingen og befaring egnet til å svekke tilliten til avgjørelsen og dermed også undergrave tillitten til systemet. Etter ombudsmannens uttalelse tok klagenemnda saken opp til ny behandling og besluttet deretter å frafalle tilleggsavgiften.⁸⁸

I praksis forekommer det, som nevnt, at den avgiftspliktige er usikker på sin avgiftsrettslige posisjon, og i den anledning spør myndighetene om råd. Det kan også være at vedkommende selv vurderer sin posisjon og disponerer deretter. I denne sammenheng er det blitt reist spørsmål om i hvilken grad en rettsvillfarelse kan medføre at tilstrekkelig uaktsomhet ikke anses foreligge. Skal en avgiftspliktig straffes for å tolke reglene feil? Dette er tema i det følgende.

3.2.2 Rettsvillfarelse

En villfarelse kan være faktisk eller rettslig. Utgangspunktet i teorien er at faktisk villfarelse er tilfeller der en har en uriktig oppfatning av faktiske omstendigheter som betinger straffbarheten.⁸⁹ Med rettslig villfarelse menes tilfeller der vedkommende har kjennskap til de faktiske forholdene, men tolker bestemmelsen på en måte som ikke samsvarer med det myndighetene legger til grunn.⁹⁰

⁸⁸ SOM melding for 2006, Forvaltningens oppfølging av ombudsmannens uttalelser, ombudsmannens nettsider.

⁸⁹ Andenæs s. 224.

⁹⁰ Andenæs s. 256.

Det legges i praksis til grunn at en rettsvillfarelse:

“i form av manglende kjennskap til reglenes eksistens eller innhold, ... lett vil anses som uaktsomt og ikke unnskyldelig.”⁹¹

Sett i lys av at den avgiftspliktige er pliktig til å sette seg inn i reglene som gjelder for vedkommende, er dette et naturlig utgangspunkt.

Til tross for at det klare utgangspunktet er at det er enhver avgiftspliktigs ansvar å sette seg inn i hvilke regler den må forholde seg til, er ikke dette alltid enkelt. Avgiftsregelverket er et omfattende og komplisert regelverk, der det er rom for misforståelser og feiltolkninger av egen avgiftsrettslig situasjon.

På strafferettens område er det sikker rett at det kun er den unnskyldelig rettsvillfarelse som er straffebefriende.⁹² Med dette menes at en rettsvillfarelse kun er unnskyldelig dersom en overhodet ikke kan bebreide den avgiftspliktige. Den tilsvarende normen synes å legges til grunn også på avgiftsrettens område.⁹³

Problemstillingen i det følgende er derfor: når kan den avgiftspliktige overhodet ikke bebreides for å ha brutt med avgiftsregelverket?

For å belyse dette vil avhandlingen redegjøre for momenter som i praksis gjør seg gjeldende i denne sammenhengen.

3.2.2.1 Reglene er skjønnsmessige og rettstilstanden uklar

Hovedargumentet mot at rettsvillfarelser er straffebefriende er, som nevnt, at enhver har plikt til å vite sin rettsstilling. Dette argumentet svekkes på områder der reglene i stor

⁹¹ LB-2007-57596.

⁹² Andenæs s. 259.

⁹³ LB-2007-57596 jf. Rt. 2004 s. 2000 premiss 45 jf. Rt. 2008 s. 1665 premiss 27 jf. Rt. 2000 s. 402, TKISA-2011-22982.

grad er skjønnsmessige og hvor rettstilstanden må anses være uklar.⁹⁴ Det er i praksis gitt uttrykk for at det i den konkrete og sammensatte vurderingen må tas hensyn til reglenes kompleksitet.⁹⁵

Misforståelser av loven kan være unnskyldelige dersom regelverket er uavklart og tvilsomt. Typisk vil dette kunne være på fradragsrettsområdet. Det er ikke sjelden i praksis at tvistespørsmålet dreier seg om akkurat tolking av reglene, og omfanget av fradragsretten.⁹⁶

Et eksempel på at en rettsvillfarelse kan være unnskyldelig fremgår av Høyesteretts dom i Geelmuyden- Kiese saken (heretter GK-saken).⁹⁷

Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak om etterberegning av merverdi-og tilleggsavgift. Et rådgivningsselskap hadde påtatt seg å trykke årsberetninger og andre publikasjoner for kundene. Ved det aktuelle tidspunktet var ikke rådgivningstjenester avgiftspliktige, mens det var ekstratjenester, som trykking og innberetning av årsregnskapene var avgiftspliktig. Selskapet hadde dermed objektivt sett gjort en feil da de ikke innberettet utgående avgift på de avgiftspliktige tilleggstjenestene.

Selskapet anførte at selv om de hadde tatt feil av jussen kunne ikke skyldkravet være oppfylt. Høyesterett kom til at selskapet ikke hadde vært uaktsomme og vedtaket om ilegging av tilleggsavgift måtte oppheves. I denne anledning uttalte de at spørsmålet;

“har fremstått som noe uavklart og tvilsomt. Ankemotpartene har da også fått medhold i sin rettsoppfatning av lagmannsretten. På denne bakgrunn er jeg blitt stående ved at det ikke kan ansees som uaktsomt at ankemotpartene innrettet avgiftsberegningen slik som her er skjedd.”⁹⁸

94 Rt. 2004 s. 2000 premiss 45.

95 Rt. 2004 s. 2000 premiss 26 og 44 flg., LB-2010-139482, KMVA- 2011-7175.

96 F.eks., Rt. 2012 s. 432, Rt. 2004 s. 2000, Rt. 2001 s. 1497, LB- 2007- 57596 m.fl..

97 Rt. 2004 s. 2000 premiss 44 flg..

98 Rt. 2004 s. 2000 premiss 45.

Høyesteretts flertallet i GK-saken viste videre til ovennevnte uttalelse i forarbeidene, der det uttales at det lett anses uaktsomt ikke å oppsøke informasjon om regelverket som gjelder for din virksomhet.⁹⁹ Selv om terskelen etter dette ligger lavt måtte dette synspunkt, etter flertallets oppfatning, svekkes både av den usikre rettsstilstanden og at selskapet hadde gjort gjentatte forsøk på å kontakte myndighetene for å avklare sin rettsstilling, men hadde av kapasitets- og arbeidsmessige grunner ikke fått svar. Flertallet i Høyesterett la avgjørende vekt på helhetsinntrykket av forholdet og konkluderte med at det forelå en aktsom rettsvillfarelse.

På områder hvor det er rettslig usikkerhet og hvor spørsmålet også for domstolen anses vanskelig vil terskelen for uaktsomhet måtte legges høyere. I en nylig avsagt dom i Høyesterett legges det tilsvarende synspunktet til grunn. Dommen er inntatt i Rt. 2012 s. 432, heretter kalt Elkjøp-saken. Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift.

Faktum i saken var at et avgiftspliktig elektrovarehus hadde gjort fradrag for utgifter tilknyttet oppføringen av to eneboliger. Fast eiendom er som utgangspunkt unntatt fra merverdiavgift, og fradrag for utgifter i tilknytning til fast eiendom kan derfor ikke fradragsføres. De to eiendommene som ble ervervet av elektrovarehuset skulle rives. Tomten skulle benyttet til utvidelse av eksisterende varehus som drev avgiftspliktig virksomhet. Spørsmålet i saken var om selskapet derfor hadde krav på fradrag for inngående avgift påløpt for byggekostnadene på eneboligene. Med dissens 3/2 kom Høyesterett til at fradrag var berettiget og vedtaket om tilleggsavgiften måtte derfor oppheves.

Av særlig interesse i denne sammenheng er at mindretallet uttalte at, selv om de opprettholdt at fradrag etter deres mening var uberettiget, skulle ikke tilleggsavgift ilegges.

⁹⁹ NOU 1991: 30 s. 196.

Dette begrunnet mindretallet med at vilkåret om skyld i mval. 1969 § 73 ikke var oppfylt. Årsaken til mindretallets standpunkt om skyldkravet var at:

*”saken har reist kompliserte avgiftsrettslige spørsmål, hvor mitt standpunkt ikke deles av rettens flertall. Det er på denne bakgrunn etter mitt syn ikke tilstrekkelig grunnlag for å bebreide Elkjøp for utvist aktsomhet.”*¹⁰⁰

Av dette kan det utledes at brudd basert på villfarelser om begreper på rettslig uklare og skjønnsmessige områder til en viss grad kan være unnskyldelige. Uaktsomhetskravet etter merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum skal ikke være en objektiv norm slik som for tilleggsskatt.¹⁰¹

3.2.2.2. Reglene er sentrale

I tillegg til at reglene kan være skjønnspregede og til dels uklare, vektlegger skatte- og avgiftsmyndighetene hvor sentrale de aktuelle reglene er for den avgiftspliktige. Meget sentrale regler for den avgiftspliktiges næringsvirksomhet, som det er særlig viktig og grunnleggende å ha kjennskap til, og regler som er til fordel for den avgiftspliktige, forutsettes kjent.¹⁰² Jo mer sentrale regler, desto mindre feiltrinn skal altså til før tilstrekkelig uaktsomhet foreligger for å ilegge tilleggsavgift.

Det kan også være av betydning for om rettsvillfarelsen anses uaktsom, at de aktuelle reglene er nye. At reglene er nye eller nylig endret, er blitt anført som et argument for at det må være mer rom for å trå galt. Et eksempel fra rettspraksis er den nevnte It Fornebu-saken, jf. pkt. 2.1.5.1.

Relevant i denne sammenheng er, at det i It Fornebu-saken var dissens rundt spørsmålet om den påståtte rettsvillfarelse var uaktsom. Det var mindretallet som aksepterte rettsvillfarelsen som unnskyldelig og dommens rettskildemessige vekt er dermed

¹⁰⁰ Rt. 2012 s. 432 premiss 78.

¹⁰¹ NOU 1991: 30 pkt. 22.2.6.

¹⁰² Rt. 2008 s. 1665 premiss 36-37.

begrenset. Flertallet uttalte at det teoretisk sett kan være en unnskyldelig rettsvillfarelse dersom særlige omstendigheter foreligger. Som eksempler på slike omstendigheter peker flertallet på at den aktuelle:

”...rettsregel er ny og bryter med gjeldende rett...”

Flertallet mente dette ikke var tilfelle i denne saken. Mindretallet derimot, mente villfarelsen i dette tilfellet var unnskyldelig. Dette begrunnet de blant annet under henvisning til reglenes uklarhet og nylige endring, selskapets åpenhet og konsultasjon med profesjonelle skatterådgivere. Det kan altså være et moment i formildende retning at de avgiftspliktige er åpne om sine disposisjoner og generelt opptrer med ryddighet og lojalitet.

Under mval. 1969 § 73 ble det fra regnskapsbyråenes side ofte påberopt en såkalt ”tabbekvote”. De mente at det var umulig å unngå at mindre overtredelser ville oppstå og at myndighetene burde se på dette i et unnskyldelig lys dersom det ikke var en gjentakende hendelse og dersom det generelt sett var lagt opp til en ryddig og lojal avgiftsberegning. Denne ”tabbekvoten” ble avvist fra myndighetenes side, men det ble uttalt at småfeil hos et ellers pliktoppfyllende avgiftssubjekt med materielt riktig beregning har krav på:

*”... en viss forståelse fra avgiftsmyndighetenes side...”*¹⁰³

I praksis er imidlertid denne forståelsen lite synlig. Det er verken hensyntatt mindre overtredelser i oppstartsfasen eller vist forståelse for at det er vanskelige og kompliserte regler som tar tid å bli kjent med.¹⁰⁴ I dag avvises det konsekvent fra myndighetenes side at det finnes noe såkalt ”tabbekvote”.¹⁰⁵

¹⁰³ SKD-melding 12. okt. 1987.

¹⁰⁴ KMVA-2011-7173.

¹⁰⁵ SKD-melding 10.01.2010 pkt. 3.1.

3.2.3 Frivillig retting

Utover de tilfellene der den avgiftspliktige oppsøker informasjon om sin avgiftsrettslige posisjon hos myndighetene, eller der en rettsvillfarelse anses unnskyldelig, er det et moment hvorvidt den avgiftspliktige selv korrigerer for feil vedkommende har begått.

Den muligheten den avgiftspliktige har til å rette egne feil har betydning i to sammenhenger, både i skyldvurderingen og ved beregningen av tilleggsavgiftens størrelse. Rettingen vil kunne vektlegges i formildende retning ved beregningen. Målsetningen med det følgende avsnitt er å redegjøre for rettelsens betydning ved skyldvurderingen.

Merverdiavgiftssystemet er som nevnt basert på terminvise innberetninger. Av denne grunn kan en uriktig omsetningsoppgave være innsendt før den avgiftspliktige har hatt anledning til å rette den på eget initiativ. Uriktigheten blir kanskje ikke faktisk oppdaget før ferdigstillingen av regnskapet og revisjonen etter årsskiftet. Selv om regnskapet ikke er revidert ved kontrolltidspunktet, og den avgiftspliktige dermed i prinsippet kan være helt uvitende om feilen som er begått, fritar ikke det uten videre for ansvar.¹⁰⁶ Dette gjelder i prinsippet uansett om det er den avgiftspliktige eller myndighetene som oppdager overtredelsen. På tidspunktet denne blir oppdaget vil terminoppgavene uansett allerede være innsendt, og skjæringstidspunktet for vurderingen av tapsvilkåret være overskredet jf. avhandlingens pkt. 2.1.

En etterfølgende frivillig retting kan av denne grunn som utgangspunkt ikke medføre at uaktsomheten ”reverseres”.

I forarbeidene er det anerkjent at ilegging av tilleggsavgift i disse tilfelle vil kunne være:

” i strid med den alminnelige rettsfølelse.”¹⁰⁷

¹⁰⁶ KMVA 2011-7173.

¹⁰⁷ NOU 1991: 30 pkt. 22.2.6.

Dette standpunkt støttes av myndighetene, som også legger til grunn at det er lite hensiktsmessig å ilegge tilleggsavgift dersom feilen rettes av den avgiftspliktige.¹⁰⁸

Etter retningslinjene for ileggelse av tilleggsavgift, skal ilegging derfor ikke skje når uriktig tidligere innsendt omsetningsoppgave rettes av avgiftssubjektet selv. Dette gjelder under forutsetning av at rettingen skjer uten at kontroll er varslet, eller før den avgiftspliktige hadde grunn til å regne med kontroll eller at forholdet av andre grunner ville ha blitt oppdaget av myndighetene.¹⁰⁹

Dersom feilen rettes før kontroll er varslet, eller før den avgiftspliktige er klar over at det kommer kontroll, skal det derfor etter myndighetenes syn, legges til grunn at retting kan skje. Konsekvensen er at tilleggsavgift ikke legges.

Dersom den avgiftspliktige derimot mottar varsel om kontroll av regnskapene og av den grunn skynder seg og går over regnskapene og retter opp eventuelle feil, er dette ikke en omstendighet som gjør forholdet mindre straffbart. Straffverdigheten er i slike tilfeller er ikke mindre som følge av den etterfølgende rettingen, ettersom det formildende momentet ligger i nettopp det at vedkommende selv tar initiativ til å korrigere for det uriktige som er skjedd uten at det er under akutt fare for å bli oppdaget.

Hensynet til effektivitet og nøytral lovgivning tilsier at det ikke kan tillegges noen vekt om den avgiftspliktige retter feil etter varsel om kontroll er mottatt eller mistanke om slik foreligger.

108 MVA-håndboken 7 utg. 2011 pkt. 21-3.3.1. Generelt.

109 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.6 jf. SKD-melding 19.05.2011 pkt. 9.2.

I en sak for klagenemnda var dette tilfelle.¹¹⁰ Bedriften hadde både fått varsel om kontroll og hvilke mangler som var oppdaget. Bedriften rettet feilene i oppgaven før kontrollen ble avholdt. Det var fra myndighetenes side klart at det:

”ikke var foretatt en egenretting som vil få avgjørende betydning i forhold til ileggelse av tilleggsavgift.”

Hensynet bak dette synspunktet må være at det for den avgiftspliktige skal være en oppfordring til å melde fra om, og å rette opp opplysninger han blir oppmerksom på at er gale. At dette ikke skal medføre straff må være et incentiv for vedkommende til å spille med åpne kort, noe de avgiftspliktige oppfordres til. Dersom det likevel skulle ilegges straff i disse tilfellene ville de fleste som oppdaget feil vært bedre tjent med å holde feilen for seg selv og håpe at de ikke blir utsatt for kontroll. På denne måten kunne en uriktig omsetningsoppgave danne grunnlaget for avgiftsoppgjøret, hvilket er uønsket.¹¹¹

Avgiftssystemet bygger som nevnt på et selvdeklareringsprinsipp, og er helt avhengig av tillit mellom oppkrever og den som blir oppkrevd. Et system der man ilegges en pønalt reaksjon etter retting på eget initiativ vil ikke bedre det gjensidige tillitsforholdet avgiftssystemet er avhengig av.

3.2.4 Forklaring vedlagt omsetningsoppgaven

En forklaring vedlagt omsetningsoppgaven kan ha betydning i to sammenhenger. For det første kan vedlagt forklaring ha betydning ved vurderingen av om tilleggsavgift skal unnlates til tross for at vilkårene i bestemmelsen isolert sett er oppfylt. Dette er altså et moment ved den skjønnsmessige avgjørelsen av om avgift *skal* ilegges som behandles nærmere i avhandlingens del 5.

¹¹⁰ KMVA 2011-7173.

¹¹¹ SKD-melding 19.05.2011.

For det andre kan en forklaring vedlagt omsetningsoppgaven ha betydning ved skyldvurderingen. Dette er under henvisning til at en avgiftspliktig som opplyser om sin forståelse, ikke kan anses uaktsom. Dersom den avgiftspliktige vedlegger en forklaring av sin oppfatning av egen rettsstilling når de sender inn omsetningsoppgaven skal det normalt ikke ilegges tilleggsavgift. Dette skal etter myndighetens syn også gjelde dersom det viser seg at den avgiftspliktiges forståelse ikke deles av myndighetene.¹¹² Det skal ikke være straffbart å være uenig med myndighetene dersom en spiller med åpne kort og ikke gjør noe forsøk på å skjule hva en har gjort.¹¹³

Som nevnt er tillitsforholdet mellom avgiftspliktige og myndighetene viktig, og taler for at den avgiftspliktig må kunne formidle sitt syn på egen rettsstilling, uten å straffes for dette.

Det blir i praksis anført at dersom en befinner seg på et område med rettslig usikkerhet, har en ansvar for egen rettsstilling, ellers kan det anses uaktsomt. I denne sammenheng er det i praksis blitt anført at en etter alminnelig prejudikatlære burde kunne innrette seg etter gjeldende praksis.¹¹⁴

Det ses med formildende øyne på en avgiftspliktig som er i berettiget tvil omkring den avgiftsmessige behandlingen av sin virksomhet og som derfor vedlegger en forklaring av sin oppfatning når vedkommende sender omsetningsoppgaven. I lys av at det i slike tilfeller ikke ilegges tilleggsavgift, stilles strenge krav til forklaringen. Det er kun dersom forklaringen oppfyller disse kravene at det nevnte tillitsforholdet fortjener å beskyttes.

Hvilke krav stilles til det forklarende vedlegget?

Myndighetene legger for det første til grunn at det kun er en forklaring som er utfyllende og forklarende, om både faktum og om rettsforståelsen, som kan tilsi at

¹¹² MVA-håndboken 7 utg. 2011 s. 862 jf. SKD-melding 24.01.2012.

¹¹³ LG-2009-50203, KMVA-2003-4915, KMVA- 2006-5596, KMVA- 2011-7161

¹¹⁴ Rt. 2012 s. 432.

skyldkravet ikke oppfylles.¹¹⁵

Fra praksis i klagenemnda stilles det tilsvarende strenge krav til grundigheten i den forklaring den avgiftspliktige vedlegger. Det forklarende vedlegget skal være utfyllende, velbegrunnet og det må vise hvordan den avgiftspliktige har vurdert faktum og regelverket.¹¹⁶ En generell forklaring til skattekontoret som fremstår som en ren informasjon, eller en orientering om at en handling er begått, anses derfor ikke relevant ved skyldvurderingen og påvirker ikke myndighetenes syn på aktsomheten.¹¹⁷

Kravet er at det må være en redegjørelse som grundig fremlegger hvordan regelverket og faktum er vurdert. En sparsom redegjørelse av de faktiske forhold, der konkrete og viktige momenter er utelatt, anses utilstrekkelig.

I tillegg til de strenge kravene som stilles til selve innholdet i forklaringen er det også i denne sammenheng et tidsmessig krav. De samme hensyn gjør seg gjeldende her som ved frivillig retting og jeg begrenser meg på dette punkt til å henvise dit, se pkt. 3.2.3.

Under lagmannsrettens behandling av Elkjøp-saken jf. pkt. 0.1. var betydningen av en slik forklaring et av spørsmålene. Lagmannsretten kom i motsetning til Høyesterett til at fradrag ikke var berettiget. Lagmannsretten vurderte derfor om tilleggsavgift skulle ilegges, og på hvilket grunnlag denne skulle beregnes.¹¹⁸ Varehuset hadde her i flere omganger gjort fradrag for byggekostnader som myndighetene anså å være tilknyttet avgiftsfri omsetning og derfor ikke fradragsberettiget. Da de ble varslet om bokettersyn, sendte selskapet inn et brev om at fradrag ble gjort og hva de oppfattet som de relevante omstendighetene. Etter dette brevet gjorde selskapet fradrag i to terminer til. Lagmannsrettens flertall konkluderte med at Elkjøps anførsel om at det ikke kunne ilegges tilleggsavgift for disse to terminene ettersom de hadde varslet ikke kunne føre frem.

¹¹⁵ MVA-håndboken 7 utg. 2011 s. 862.

¹¹⁶ SKD-melding 24.01.2012.

¹¹⁷ LB-2010-139482, KMVA-2011-6906 jf. KMVA-2007-5984.

¹¹⁸ LB-2010-139482.

Er det dermed slik at det likevel straffer seg å være uenig med myndighetenes oppfatning av loven?

Dette er en mulig tolking av dommen. Alternativet for Elkjøp hadde vært å fortsette å fradragføre og da pådra seg tilleggsavgift. Da varehuset ble ilagt tilleggsavgift for samtlige terminer fikk deres forsøk på forklaring ingen betydning. Dette samsvarer dårlig med det tillitsforhold mellom de avgiftspliktige og myndighetene, som forarbeidene legger opp til, og en

”... verdifull meningsbryting om forståelsen av regelverket.”¹¹⁹

Etter min oppfatning fremstår årsaken til at varehuset sendte brevet isolert sett begrunnet i et forsøk på å unngå tilleggsavgift for de siste terminene, ettersom de på dette tidspunktet var gjort oppmerksomme på statens syn om at fradragene ikke var berettigede. Alternativet for Elkjøp hadde vært å ikke gjøre ytterligere fradrag og heller avventet konklusjonen i saken og deretter fått fradragene. Det fremgår ikke av dommen hvorfor de ikke valgte dette alternativet.

Et oppklarende brev ved tidspunktet du i prinsippet er ”tatt”, gjør ikke handlingen mindre straffverdig. Det formildende element en slik forklaring kan være slår derfor ikke til. Dersom det skulle være slik, ville tilleggsavgiftens pønale karakter og myndighetenes muligheter til å effektivt håndheve reglene bli illusorisk. Et kanskje rimeligere resultat, i samsvar med retningslinjene fra avgiftsmyndighetene, hadde dog vært om avgiften ble opprettholdt for de første terminer, men frafalt for de fradrag som skjer etter at forklaringsbrev ble sendt.

Etter denne gjennomgangen av momenter, som i praksis kan tilsi at skyldkravet ikke anses oppfylt, synes for meg som at det under skyldvurderingen legges moderat vekt på hva som er årsaken til at feil er begått. Det kan synes som at myndighetene legger mer

¹¹⁹ NOU 1991: 30 pkt. 1.1.

vekt på formildende omstendigheter ved vurderingen av størrelsen på tilleggsavgiften. Denne beregningen beror i all hovedsak på graden av skyld jf. avhandlingens del 4.¹²⁰

3.3 Momenter som lettere fører til at uaktsomhet anses å foreligge

På lik linje med momenter som tilsier at skyldkravet ikke er oppfylt, er det visse omstendigheter som av myndighetene og domstolene tilsier at uaktsomhetskravet lettere anses oppfylt.

Av klagenemndspraksis følger, at skjerpende omstendigheter særlig er overtredelsens art og omfang og bedriftens generelle ryddighet hva gjelder regnskapsføring herunder gjentakelser.¹²¹

3.3.1 Størrelsen på unndragelsesbeløpet

Det påligger den avgiftspliktige selv å undersøke og følge med på at regnskapet blir riktig. En typisk feil kan være at det er et innberettet for mye inngående avgift, slik at den avgiftspliktige tilsynelatende har et for stort tilgodebeløp.

Jo større differanse det er mellom det reelle og det innmeldte beløpet, desto større krav til aktsomhet forlanges, og jo mindre skal til før uaktsomhet anses foreligge.¹²² Begrunnelsen er at den avgiftspliktige er uaktsom dersom vedkommende ikke legger merke til tydelige irregulariteter.

¹²⁰ SKD-melding 24.01.2012 pkt. 4 flg.

¹²¹ KMVA 2011-7178

¹²² KMVA 2010-6760.

3.3.2 Reglenes art

Betydningen av reglenes art er et moment som både kan tale til fordel for, og til ulempe for den avgiftspliktige.

På den ene siden kan reglenes art under særlige omstendigheter gjøre en rettsvillfarelse unnskyldelig jf. pkt. 0. Dette er som omtalt på det punkt, dersom reglene er så usikre og vanskelig tilgjengelige at den avgiftspliktige ikke kan klandres for å misforstå. Situasjonene i dette avsnittet, er kontrære til disse unnskyldelige rettsvillfarelsene. Dersom reglene er sentrale og viktige, skal det mye til før uvitenhet omkring dem er i det minste simpelt uaktsomt.

Et eksempel fra praksis viser at dette momentet vektlegges betydelig.¹²³ Det er klart uaktsomt å ikke følge med på utviklingen av regelverket innen det området du driver næring. Et selskap påstod at det måtte tale mot uaktsomhet at selskapet hadde fradragsført et beløp som, etter reglene da kostnadene ble pådratt, hadde berettiget dem fradrag. Da fradraget ble gjort var disse kostnadene ikke lenger fradragsberettiget, ettersom endringer i reglene på dette området hadde skjedd som de ikke hadde fått med seg. Dette ble avvist av skattekontoret som ”*klart uaktsomt*”. Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

3.4 Fra et subjektivt vilkår til et stadig mer objektivt ansvar for brudd?

Etter gjennomgangen av praksis som ligger til grunn for redegjørelsen i denne delen av avhandlingen er det etter min oppfatning påfallende hvor lav terskelen for uaktsomhet har blitt. Det er klart at simpel uaktsomhet stiller et begrenset krav til skyld, men det er fremdeles nettopp det – et krav om skyld.

Merverdiavgiftsloven er relativt ny. Loven, herunder bestemmelsen om tilleggsavgift, har som nevnt gjennomgått store redaksjonelle og strukturelle endringer. Likevel er det

¹²³ KMVA-2010-6760.

fastslått hele veien at skyldkravet skal være konstant. Dersom det hadde vært lovgivers mening å innføre et objektivt ansvar for feil i avgiftsberegningen må det kunne legges til grunn at de hadde gjort akkurat det. Det er tvert i mot fremhevet i lovforarbeidene, at en tilpasning til det objektive ansvaret for overtredelser av ligningsloven ikke er en bedre løsning etter rettssikkerhetsvurderinger.¹²⁴

Det er også betenkelig at en skal straffes for å være av en annen oppfatning av rettslige skjønnsmessige vurderinger enn myndighetene. Dette er etter min mening ytterligere betenkelig, i lys av retningslinjene der myndighetene klart uttrykker at en ikke skal straffes:

*”selv om skattekontoret er uenige i avgiftssubjektets vurdering av avgiftplikten”.*¹²⁵

Dersom dette skal legges til grunn kan ikke jeg forstå hvordan lagmannsretten i den nevnte Elkjøp-saken kunne ilegge avgift for de to terminene fradragsføring skjedde, etter at varehuskjeden hadde sendt inn forklarende vedlegg.

I den svenske merverdiavgiftsloven er det lagt til grunn at en feil som refererer seg til vurderingen av skjønnsmessige avgiftsbestemmelser, på lik linje som ved åpenbare skrivefeil og lignende, medfører at ilegging av tilleggsavgift ikke skjer. Dette kan gjelde for eksempel omfanget av fradragsretten.¹²⁶ Dette er etter min oppfatning en mer rimelig og rettferdig håndtering av et så komplisert regelverk.

En ting er at skatte-og avgiftsregelverket må bestå av rigide regler som rammer dem som uberettiget unngår avgiftsbelastning eller oppnår uberettigede fradrag. En annen ting er når lojale, lovlydige personer blir stemplet som lovbrytere etter norsk lov, for en minimal forseelse med utgangspunkt i et komplisert lovverk basert på et selvdeklareringsprinsipp.

124 NOU 1991: 30 pkt. 22.2.6.

125 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 3.5.

126 NOU 1991: 30 pkt. 22.2.2. jf. Lag (1968:430) om merverdeskatt § 64 d.

Myndighetene burde tilrettelegge bedre med enkle og klare regler, som rammer de som faktisk ikke retter seg etter dem, og ikke de som misforstår dem. Et konkret eksempel fra Dagens Næringsliv i artikkelen ”Dyr skjemaglipp”.¹²⁷ Et ektepar som drev gårdsdrift var etterberegnet avgift på 2,2 millioner kroner, noe som for dem ville bety personlig konkurs. Årsaken var at ekteparet hadde gjort uberettiget fradrag tilknyttet sin gårdsdrift, fordi de ikke hadde underskrevet et bestemt skjema, som hadde frivillig registrert dem og da oppfylt vilkårene for fradrag. Det er særlig ved omsetning i forbindelse med fast eiendom og forfatteren av artikkelen bemerker at det da:

“begynner å bli litt mer enn gjennomsnittlig krevende å følge det norske momsregelverket.”

Med bakgrunn i at tilleggsavgift anses som straff etter EMK, er det betenkelig at terskelen for ilegging av tilleggsavgift er så lav at det nærmest er umulig å oppfylle kravet i det enkelte tilfelle.¹²⁸ Under henvisning til uskyldpresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2 er det blitt diskutert om objektive straffebestemmelser ville være i strid med konvensjonen. I teorien er det antatt at:

*“bestemmelser hvor straffansvaret i alle relasjoner er objektivt, sannsynligvis er i strid med uskyldpresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2.”*¹²⁹

Dette var blant annet også tema i Rt. 2005 s. 833. Saken gjaldt overtredelse av straffeloven § 195 tredje ledd, som bestemmer at villfarelse omkring et barns alder ikke fritar for straff og dermed oppstiller et rent objektivt ansvar. Førstvoterende la til grunn at:

“

¹²⁷ Bjerkholt 2012.

¹²⁸ NOU 1991: 30 s. 10.

¹²⁹ Andenæs s. 211.

“Objektive straffbarhetsvilkår med hensyn til faktum er ikke i seg selv i strid med konvensjonen. Men bruken av slike vilkår må holdes innenfor visse grenser i tråd med de kriterier som er trukket opp for presumsjoner ... Objektive straffbarhetsvilkår aksepteres bare innenfor rimelige grenser tatt i betraktning hva som står på spill.”¹³⁰

Det er således lagt til grunn i praksis at objektive straffbarhetsvilkår i seg selv ikke er i strid med konvensjonen. Til tross for dette er det påfallende at lovgiver har opprettholdt ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum dersom de ikke mente at det skulle foreligge skyld for å bli ilagt tilleggsavgift.

Det er åpenbart at mer omfattende bevisføring og krav til skyld ville bety utvidet saksbehandling og bevisføring, dette er neppe økonomisk fordelaktig. Fordi vi etter norsk rett ikke er på strafferettens område, er økonomiske hensyn tillatt å ta i betraktning.

4 Beregning av tilleggsavgift

Tilleggsavgift kan ilegges med ”inntil 100 prosent” i tillegg til alminnelig avgift som etterberegnes jf. mval. § 18-1 og § 18-3 første og annet punktum. Tilleggsavgiftens størrelse vil være en prosent av det etterberegnete avgiftsbeløp.

Hensyn til likhet for loven, herunder likhet ved anvendelse av tilleggsavgift i alle deler av landet, tilsier at det er mer detaljerte regler for beregningen. Dette vil sikre en enhetlig bruk av satsene og et mer tillitsfullt reaksjonssystem. Dette hensynet svekkes til dels av at beregningen henger meget tett sammen med skyldgraden, noe som i alle tilfeller vil bero på en skjønnsmessig vurdering.

¹³⁰ premiss 74

Skattedirektoratets nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift medfører en endring av gjeldende rett.¹³¹ Endringen består i stor del av at graden av skyld avgjør prosent satsen, ikke hva slags feil som er begått, noe som var sentralt under de gamle retningslinjene.¹³²

Til forskjell fra lignl. § 10-3 (2) som lister opp en rekke med tilfeller der tilleggsskatt ikke skal ilegges, inneholder ikke merverdiavgiftsloven § 21-3 en tilsvarende regulering av mulige unnskyldningsgrunner. I realiteten vektlegger myndighetene i praksis slike momenter ved beregningen av tilleggsavgiften. Denne beregningen henger nært sammen med utvist skyld.

4.1 Skyldens betydning for satsen

Etter retningslinjene for tilleggsavgift skal skylden avgjøre hvilken prosent tilleggsavgift som ilegges. Dette utgangspunktet er således selvsagt, ettersom det innebærer at desto mer skyld den avgiftspliktige er i at feilen er oppstått, desto strengere straff fortjener vedkommende. Tilleggsavgiftens karakter som en pønal reaksjon støtter også opp om dette standpunkt.

Dersom den avgiftspliktige har vært uaktsom, ilegges som regel opptil 20 % tilleggsavgift. Et eksempel på dette dersom en har misforstått fradagsreglene.¹³³ Har vedkommende opptrådt med grov uaktsomhet eller forsett er satsen for tilleggsavgift fra 40 til 60 %.¹³⁴ Det vil bero på en totalvurdering av situasjonen hvor på skalaen myndighetene velger å legge seg. I denne sammenheng vil de ulike formildende og skjerpende omstendighetene som det er redegjort for over, gjøre seg gjeldende. Eksempelvis kan opp mot 60 % tilleggsavgift, på denne bakgrunn, ilegges dersom vedkommende har frembragt uriktig legitimasjon for fradrag eller ved stadige

131 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 4 flg.

132 SKD-melding 12. okt. 1987 pkt. 4 flg.

133 LB-2010-139482.

134 SKD-melding 24.01.2012 pkt. 4.2.

gjentakelser.¹³⁵

Det er kun i særlig grove tilfeller at det skal ilegges en høyere sats enn 60 %. Dette må etter myndighetenes syn ”begrunnes særskilt” i vedtaket, og anvendes således kun i spesielle tilfeller. Til sammenligning kan tilleggsskatt ilegges med maks 60 % jf. lignl. § 10-4 jf. § 10-5. Det har vært fremmet forslag om å begrense tilleggsavgiften til 60 %, men det er foreløpig ikke skjedd noen endring.¹³⁶ Dette kan tale for at det fra myndighetenes side er et ønske å standardiserer satsen for tilleggsavgiften med den som gjelder for tilleggsskatt etter ligningsloven.¹³⁷

Retningslinjene gir videre eksempler på typetilfeller der særlige satser skal anvendes. Dette er til sammenligning tilsvarende med hva som tidligere var gjeldende rett. Ved gjentakende mangel på innsending av terminoppgave vil avgiftssubjektet bli ilagt en progressiv sats, stigende fra 10 til 30 %. Som omtalt ovenfor, vil altså det generelle inntrykket at avgiftssubjektets ryddighet og lojalitet, kunne påvirke størrelsen på tilleggsavgiften i positiv og negativ forstand.

Dersom skylden er liten kan avgiften fastsettes til et bestemt beløp. Dette er i samsvar med tidligere rett. Dersom avgiften i prosent fremstod som en for streng reaksjon i kroner, kunne avgiften settes ned til et bestemt beløp. I dag bruker myndighetene begrepet ”uforholdsmessig streng reaksjon”. Dette kan tolkes dithen at de vil overholde EMKs krav til proporsjonalitet mellom overtredelsen og straffen. Igjen viser dette tilleggsavgiftens kjerne som en pønalt reaksjon.

¹³⁵ LB-2003-012116.

¹³⁶ NOU 2003: 15 pkt. 1.14.

¹³⁷ NOU 2003: 15 pkt. 21.1.

5 Domstolenes kompetanse til å overprøve forvaltningens vedtak om tilleggsavgift

5.1 Tilleggsavgift ”*kan ilegges*”.

5.1.1 Innledning

Utgangspunktet er at merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum er en såkalt ”kan-regel”. Med dette menes at selv om alle vilkår i bestemmelsen er oppfylt, fører ikke det automatisk til ilegging av tilleggsavgift.

Etter ordlyden beror avgjørelsen av om tilleggsavgift skal ilegges eller ikke, på en skjønnsmessig og konkret vurdering. Myndighetene gir uttrykk for at de mener det *skal* ilegges tilleggsavgift dersom de subjektive og objektive vilkårene er oppfylt.¹³⁸

Ordlyden ”*kan*”, tilsier at avgjørelsen tradisjonelt sett er underlagt forvaltningens frie skjønn. Etter tradisjonell forvaltningsrett, er det sikker rett at domstolens kompetanse til å overprøve forvaltningens frie skjønn er begrenset. Etter den alminnelige læren om myndighetsmisbruk har domstolene i slike tilfelle kompetanse til å prøve saksbehandlingen, herunder om vedtak truffet av forvaltningen er vilkårlige eller sterkt urimelige, om de er preget av usaklig forskjellsbehandling eller om det er tatt utenforliggende hensyn.¹³⁹

Dette innebærer at domstolene i utgangspunktet kan prøve om de objektive betingelsene foreligger, altså både om lov eller forskrift er overtrådt, om staten har eller kunne ha lidd tap, og om det subjektive vilkåret i § 21-3 (1) første punktum er oppfylt. Avgjørelsen av om tilleggsavgift skal ilegges eller ikke, og beregningen av avgiften, er derimot ansett å være utenfor domstolenes kompetanse.

¹³⁸ MVA-håndboken 2012, pkt. 21-3.3.1 Generelt.

¹³⁹ F.eks. Rt. 1985 s. 1157, Rt. 2009 s. 1356, LE-2011-42229 m.fl.

På 2000-tallet har spørsmål om domstolenes kompetanse til å overprøve forvaltningens vedtak om ilegging av tilleggsavgift vært fremmet for domstolene flere ganger.¹⁴⁰ Omfanget av domstolens kontroll med forvaltningsvedtak kan derfor tolkes som et spørsmål som igjen er kommet på dagsorden i kjølvannet av at tilleggsavgift anses som straff etter EMK.

Det følger av presumsjonsprinsippet at norsk rett presumeres å være i samsvar med våre folkerettslige forpliktelser. Blant disse er EMK, som gjennom menneskerettsloven fra 1999 er gjort til del av norsk rett.¹⁴¹ EMK og dens tilhørende konvensjoner er gitt forrang jf. mnskrl. §§ 2 jf. 3. Dette betyr at norske domstoler er forpliktet til å innrette seg og følge den utviklingen som Den europeiske menneskerettsdomstolen (heretter EMD) gir anvisning om.

Det tradisjonelle synet på domstolenes begrensede kontroll med illeggelsen og beregningen av tilleggsavgift, reiser dermed en rekke spørsmål. Er det i dag sikker rett at domstolene ikke prøver avgjørelsen om ilegging av tilleggsavgift, eller er rettskildebildet sprikende? Hva tilsier hensynet til rettssikkerheten? Selv om det ikke etter intern rett kan utledes en utvidet prøvelsesrett er spørsmålet imidlertid om det faktum at illeggelse av tilleggsavgift anses som straff etter EMK tilsier at det tradisjonelle synet må vike? Avhandlingen tar i det videre sikte på å redegjøre for disse spørsmålene.

5.1.2 Hensyn

Hensyn tilsier at visse rettsområder skal være utenfor domstolenes rekkevidde. En av årsakene til at domstolene på visse rettsområder viser tilbakeholdenhet overfor forvaltningens skjønn, er skillet vi har mellom domstolene og forvaltningsmyndighetene. Dette skillet er begrunnet i demokratiet.

140 F.eks. Rt. 2012 s. 432, LG-2009-50203, THEDM-2010-105329, LE-2011-42229, TKISA-2011-22982.

141 Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven).

Domstolenes oppgave er å anvende alminnelige rettskildeprinsipp og finne den løsningen som samsvarer best med gjeldende rett. Forvaltningen skal på sin side, som utøvende representant for staten, vurdere spørsmål skjønnsmessig og med en annen innfallsvinkel.

Tradisjonelt sett er noen områder av rettssamfunnet ansett mer egnet for domstolskontroll enn andre. Eksempel på områder som er antatt godt egnet for domstolskontroll, er for det første rettsregler som verner om personlig frihet. For det andre rettsregler som regulerer rettigheter og forpliktelser for borgerne.¹⁴² For det tredje bestemmelser av typisk juridisk karakter som ikke preges av særlige faglige eller politiske tilsnitt.¹⁴³ Dette kan begrunnes i at domstolen som institusjon skal være politisk nøytral, og tilliten til at en får en objektivt korrekt beslutning øker på områder av stor betydning for den enkelte. Dette gjelder for eksempel i straffelovgivningen, der slike hensyn særlig gjør seg gjeldende.

Derimot er lover som regulerer økonomiske, prosessuelle, sterkt lokalt skjønnspregede og organisatoriske forhold vært ansett mindre egnet.¹⁴⁴ Eksempelvis er avgjørelser etter plan og bygningsloven, typisk vurderinger av reguleringsplaner, ansett best egnet for avgjørelse i forvaltningen. Det er ansett mer egnet at for eksempel Os kommunes planutvalg beslutter om Hr. Hansen får bygge høyere enn fastsatte mønehøyder i Os kommune, enn at domstolene beslutter dette. Forvaltningen har særlig god innsikt og evne til å fatte riktige og rettferdige avgjørelser i den enkelte sak, særlig på lokalt plan. Hensyn til likhet, nøytralitet og effektivitet kan derfor tale for at noen avgjørelser bør være overlatt til forvaltningen.

Som avhandlingen senere vil behandle er dette et av de omstridte punktene i debatten om omfanget av domstolenes kompetanse.

¹⁴² NOU 1991: 30 pkt. 23.3.

¹⁴³ NOU 2003: 15 pkt. 12.8.6.

¹⁴⁴ NOU 2009: 14 pkt. 25.5.2.

5.1.3 Rettslig prøving av "kan"- vurderingen i lys av nyere teori og domstolpraksis

Dette avsnittet i avhandlingen tar sikte på å se på myndighetenes og domstolenes syn på omfanget av domstolenes kompetanse ved ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3 (1) første punktum.

I merverdiavgiftshåndboken uttaler myndighetene at:

“Det er ingen tvil om at domstolene ikke kan overprøve «kan»-skjønnets i merverdiavgiftsloven § 21-3 utover det som følger av myndighetsmisbrukslæren etter tradisjonell norsk rett.”¹⁴⁵

Dagens forvaltningspraksis samsvarer derfor med den tradisjonelle oppfatningen om at prøvingen av ileggelsens hensiktsmessighet er utenfor domstolenes kompetanse. I en tidligere utgave av merverdiavgiftshåndboken la derimot myndighetene motsatt synspunkt til grunn. De uttalte der, at det i lys av at tilleggsavgift- og avgift anses som straff etter EMK:

”...vanskelig [kan] tenkes at det vil bli akseptert begrensninger i domstolenes kompetanse ved overprøving av vedtak om tilleggsavgift.”¹⁴⁶

Det kan se ut som at myndighetene selv ikke har vært sikre på utviklingen.

Prinsippet om domstolenes begrensede kontroll med avgjørelsen om ilegging, ble foreslått lovfestet av Zimmer-utvalget i NOU 1991: 30. Utvalgets mandat besto blant annet i en vurdering av om reglene i mval. 1969 i for stor grad overløt vurderingene til forvaltningens skjønn, herunder de rettssikkerhetsmessige utfordringene dette medførte.

¹⁴⁵ MVA-håndboken 7. utg. 2011 s. 870 jf. 2012 utgaven.

¹⁴⁶ MVA-håndboken 5. utg. 2007 s. 737.

Utvalget mente en utvidet kontroll ville være betenkelig, både ut fra hensynet til kontroll med forvaltningen, så vel som ut fra hensynet til forutsigbarhet for den avgiftspliktige. At tilleggsavgiften er av så pønal karakter og derfor sammenlignbar med en straffeutmåling, som domstolene kan prøve fullt ut, tilsa en viss utvidelse.

Med denne bakgrunn foreslo utvalget å tilføye et nytt ledd i mval. 1969 § 73 med følgende ordlyd:

*”ved søksmål kan den avgiftspliktige få prøvet om vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift foreligger og utmålingen av avgiften.”*¹⁴⁷

Utvalget stod derimot samlet om en oppfatning av at det var:

*”liten grunn til at domstolene skal ha adgang til å prøve hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges dersom vilkårene er oppfylt.”*¹⁴⁸

Flertallet var med dette for at domstolene skal prøve beregningen av tilleggsavgiften, men motvillige til å anerkjenne en utvidelse av domstolenes kompetanse til å omfatte også vurderingen av om tilleggsavgiften bør ilegges eller ikke. Forslaget utvalget fremmet, ble imidlertid ikke oppfulgt. Rettssikkerheten og domstolenes kontroll ved ilegging av administrative reaksjoner er i mange sammenhenger vurdert og funnet tilfredsstillende fra myndighetenes side.¹⁴⁹

147 NOU 1991: 30 s. 259, s 26 jf. NOU 2003: 15 pkt. 12.1.

148 NOU 1991: 30 s. 26.

149 NOU 2003: 15 pkt.12.8.6.

I kommentaren til den nye merverdiavgiftsloven er spørsmålet om domstolenes kompetanse uttrykkelig diskutert. Etter en gjennomgang av betydningen av at tilleggsavgiften anses som straff etter EMK, uttales det at begrenset prøvelsesrett ved påføring av straff:

*”neppe [er] holdbart i forhold til EMK art. 6 som krever full domstolsprøving.”*¹⁵⁰

I den nye merverdiavgiftsloven, er spørsmålet om domstolenes kompetanse ikke berørt i forarbeidene. Det ville ha vært naturlig at lovgiver kommenterte det i forarbeidene, dersom de anså den rettslige situasjonen for å være endret blant annet på bakgrunn av EMK art. 6. Tvert i mot, har lovgiver lagt til grunn at 2009 loven ikke er annet enn en materiell videreføring av den gamle rettstilstanden.¹⁵¹ Dette kan tolkes dithen, at lovgiver anså det klart at kontrollen skal være begrenset.

Som et eksempel på dette er vedtaket om konkurranseloven § 29 (kkl.).¹⁵²

Bestemmelsen regulerer overtredelsesgebyr. Gebyr *”kan ilegges”* dersom et foretak eller sammenslutning av foretak, overtrer en rekke av lovens bestemmelser.

Lovgiver tok her eksplisitt stilling til om lovendring skulle medføre utvidet domstolkompetanse eller om klage skulle skje til departementet. I forarbeidene legges det til grunn at ilegging av straffegebyret er underlagt full prøvelsesrett.¹⁵³

Bakgrunnen for full prøvelsesrett ble ikke begrunnet i at EMK anså gebyret som straff, men at det ikke fantes noe tilsvarende klageorgan som klagenemnda for merverdiavgift. Dette medførte at den eneste adgangen til å få prøvd vedtaket om ilegging av gebyret var ved domstolsprøving. Hensynet til rettssikkerheten og rettferdig rettergang tilsa

150 MVA-kommentaren 4. utgave 2011 s. 617 flg. (pkt. 1-2).

151 Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kap. 1 jf. LE-2011-42229.

152 Lov 2004-03-05 nr. 12: Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) jf. LE-2011-42229.

153 Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) pkt. 8.3.3.

derfor at domstolene hadde full prøvelsesrett. I motsatt fall ville avgjørelsen om ileggelse kun bli vurdert av tilsynet. Dette ville etter forarbeidene ikke tilfredsstillende kravet til rettferdig rettergang jf. EMK art. 6. Departementet uttalte i denne sammenheng at:

*“en domstol [er] bedre egnet enn departementet til å behandle disse sakene ... Det er også trolig at partene i saker om overtredelsesgebyr har større tillitt til prosessen ved en domstol, enn ved klagebehandling i departementet”.*¹⁵⁴

Det er interessant at departementet her uttaler at domstolene er bedre egnet til å behandle ”disse sakene”. Tilleggsavgift og overtredelsesgebyr har flere likhetstrekk. Begge bestemmelsene er for det første ”kan-regler” og for det andre enkeltvedtak som ilegges administrativt. For det tredje er begge av pønal og av økonomisk karakter, og er av lovgiver lagt til grunn som straff etter EMK.¹⁵⁵

Av dette kan utledes at selv om både gebyr etter kkl. § 29 og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven på mange måter er sammenlignbare, og at det kan tale for en utvidet prøvelsesrett overfor ilegging av tilleggsavgiften, er det avgjørende for domstolens kompetanse hvorvidt adgangen til å få behandlet klagen for et domstollignende organ, er tilfredsstillende. Høyesterett har i denne forbindelse uttalt at EMD:

*“aksepterer nasjonale lovregler som stiller opp presumsjoner og/eller snur bevisbyrden, såfremt den nasjonale reguleringen samlet sett ikke krenker kravet om rettferdig rettergang og uskyldspresumsjonen.”*¹⁵⁶

Etter dette kan sies at myndighetene selv anser hensynet til rettssikkerhet tilstrekkelig ivarettatt ved begrenset domstolskontroll ved ileggelsen av tilleggsavgift.

154 NOU 2012: 7 pkt. 6.2.1., Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) pkt. 8.3.3.

155 NOU 2012: 7 pkt. 6.2.3. jf. pkt. 6.4.1.3.

156 RT 2008 s. 1409 (premiss 103-105).

Problemstilling er derfor: tilfredsstiller saksbehandlingen av vedtak om etterberegning av merverdiavgift, og ileggelse av tilleggsavgift, kravet til rettferdig rettergang etter EMK art. 6 nr. 1?

Vedtak om etterberegning fattes av skattekontoret i det aktuelle fylket og klage på etterberegningen og eventuell tilleggsavgift gjøres til Klagenemnda. Klagenemnda har full kompetanse til å prøve alle sider av skattekontorets vedtak, også ileggelsen av avgift. Klagen går via skattekontoret, som kan omgjøre sine egne vedtak dersom de finner grunn til det. Det er således en behandling i to ledd som skjer før saken i tilfelle kommer for domstolene.

Etter underrettspraksis må det legges betydelig vekt på om behandlingen som domstolene kan gjøre, samlet sett fremstår som betryggende.¹⁵⁷ EMD har akseptert nasjonale begrensinger i domstolenes prøvelsesrett overfor forvaltningsavgjørelser, også de av stor økonomisk betydning. Dette kan tas til inntekt for at kravet til rettferdig rettergang er tilfredsstilt ved dagens saksbehandling av vedtak om etterberegning og ilegging av tilleggsavgift.

5.1.4 Dagens rettstilstand

I lys av både myndighet- og domstolpraksis kan det hevdes at det hersker rettslig usikkerhet omkring omfanget av domstolenes kompetanse til å overprøve ”kan”-vurderingen jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.¹⁵⁸ Målsetningen med dette avsnittet er derfor å klarlegge hvordan dagens rettstilstand er.

Mye av usikkerheten kan se ut som om kommer i kjølvannet av Nor Grafisk-saken jf. avhandlingens pkt. 2.1.2.¹⁵⁹

¹⁵⁷ LB-2010-139482, LE-2011-42229.

¹⁵⁸ F.eks. Rt. 2012 s. 432, LG-2009-50203, THEDM-2010-105329, LE-2011-42229.

¹⁵⁹ LG-2009-50203.

Den saken gjaldt som nevnt etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift. Tingretten opprettholdt myndighetenes vedtak om 10 % tilleggsavgift. I likhet med tingretten kom lagmannsretten til at det var grunnlag for etterberegning og tilleggsavgift. I motsetning til tingretten kom lagmannsretten til at vurderingen av om tilleggsavgift skulle ilegges eller ikke var underlagt domstolenes kompetanse. Retten la dermed til grunn at domstolene kan overprøve ”kan”- vurderingen jf. mval. § 21-3 (1) første punktum.

Retten kom, blant annet under henvisning til EMK art. 6 og myndighetspraksis, til at det ikke kan aksepteres begrensninger i domstolenes kompetanse i saker om tilleggsavgift. Retten påpeker at den ikke kan se gode grunner til at adgangen og intensiteten ved prøvelsen skal være annerledes enn etter ligningsloven. Ligningslovens § 10-2 nr. 1 er en ”skal-regel”, noe som medfører at domstolene har full prøvelsesrett. At det ikke er noen grunn til å behandle bestemmelsen om tilleggsavgift og tilleggsskatt ulikt bekreftes i Høyesterettsdom Rt. 2003 s. 1376, som lagmannsretten viser til.¹⁶⁰

Lagmannsretten uttaler i denne forbindelse at tilleggsavgiftens innhold og karakter ikke er av en slik art at det taler mot domstolskontroll, og påpeker at de:

”har vanskelig for å se at forvaltningen har bedre forutsetninger enn domstolene til å forta en slik vurdering.”

Staten anket avgjørelsen, men den ble nektet fremmet.¹⁶¹ Spørsmålet om omfanget av prøvelsesretten er således rettskraftig.

Kan dette tale for at domstolene selv mener at de har kompetanse? Er det her en ”dragkamp” mellom myndighetene og domstolene? Hadde ankeutvalget ment at avgjørelsen ikke var i samsvar med gjeldende rett slik øvrig praksis har anført, hadde det kanskje vært naturlig at de hadde tillatt saken fremmet? Dette kan tyde på at Høyesteretts ankeutvalg var enige i lagmannsrettens vurdering. Selv om dommens

¹⁶⁰ Rt. 2003 s. 1376 (avsnitt 17).

¹⁶¹ HR-2010-130-U.

relative vekt er begrenset ettersom den er en lagmannsrettsdom kan dette være et moment som stryker dens rettskildemessige verd og som trekker i retning av domstolene også legger til grunn en utvidelse av sin kompetanse på dette feltet.

5.1.5 Momenter som taler mot en utvidet domstolskontroll

Senere underrettspraksis har vist til Nor Grafisk-saken som grunnlag for å begrense domstolskontrollen. Uten nærmere begrunnelse eller henvisninger, er det uttalt at lagmannsrettens synspunkt i Nor Grafisk-saken ikke anses å være i samsvar med gjeldende rett.¹⁶² Dette synspunktet støttes tilsynelatende også i forvaltningspraksis.¹⁶³

I praksis vektlegges det som argument mot utvidelse av domstolskontrollen, at EMD har akseptert begrensninger i nasjonale domstolars kompetanse ved andre tilfelle av ilegging av forvaltningsrettslige reaksjoner av pønalt karakter.¹⁶⁴ Ett av de sterkeste motargumentene i underrettspraksis mot en utvidelse av domstolenes kompetanse, er således at det ville være å foregripe EMDs utvikling av konvensjonen. Det er anført i praksis at EMK art. 6 ikke stiller krav til domstolenes prøvelsesrett ved ilegging av administrative reaksjoner, og at nasjonale domstoler derfor må avvente EMD. Det er EMD som skal utvikle konvensjonen. De nasjonale domstolene skal følge deres utvikling.¹⁶⁵

EMD har blant annet uttalt i forbindelse med ilegging av tilleggsskatt at:

*”Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency.”*¹⁶⁶

¹⁶² LB-2010-139482, LE-2011-42229.

¹⁶³ MVA-håndboken 7 utg. 2011 s. 870.

¹⁶⁴ Rt. 2008 s. 1409.

¹⁶⁵ Rt. 2000 s. 996 jf. Rt. 2005 s. 833.

¹⁶⁶ Jussila v. Finland.

EMD har således akseptert nasjonale begrensninger i domstolenes kompetanse på skatte- og avgiftsområdet. Til tross for at illeggelse av administrative straffetillegg som tilleggsavgift er inngripende, kan det ikke oppstilles samme saksbehandlingsregler, herunder krav om samme fulle domstolskontroll som ved tradisjonell straff. Den vide adgangen domstolene etter norsk rett har til å prøve alle andre aspekter av saken anses således tilfredsstillende av EMD.

Dette tilsier at begrensningen i prøvelsesretten etter mval. § 21-3, ikke er i strid med kravet til rettferdig rettergang i EMK art. 6. Det kan synes som at hensynet til effektivitet og rettssikkerhet er tilstrekkelig ivaretatt, og at det er tilstrekkelig rettssikkerhet forbundet med ileggelsen i klagenemnda, slik denne behandlingen skjer i dag. Myndighetene legger til grunn at den tradisjonelle prøvelsesretten er tilstrekkelig til å oppfylle kravet etter EMK.¹⁶⁷

5.1.6 Momenter som taler for utvidet domstolskontroll

Til tross for at det tradisjonelle synet på domstolenes kontroll med forvaltningens vedtak her er begrenset, er dette ikke uomstridt i nyere tid. I lys av utviklingen av rettssystemet i samsvar med våre internasjonale forpliktelser kan det stilles spørsmål om hvorvidt det tradisjonelle standpunktet må vike.

Beregningen av tilleggsavgift og forholdet til uskyldspresumsjonen var tema i en sak for ombudsmannen. I denne anledning ga ombudsmannen uttrykk for sitt syn på omfanget av domstolens kontroll med vedtaket om ilegging av tilleggsavgift.¹⁶⁸

¹⁶⁷ MVA-håndboken 2012 pkt. 21-3.3.5 Rettslig prøving.

¹⁶⁸ SOM- 2008-2261.

Saken gjaldt ilegging av tilleggsavgift etter en tidfestingsfeil jf. avhandlingens pkt. 2.1.5. Ombudsmannen viser til den ovennevnte Nor Grafisk- saken, og uttaler at:

”Etter mitt syn er det- ut over tidligere tilvante synsmåter om prøvingsretten for hensiktsmessighetsskjønnet- vanskelig se vesentlige reelle grunner som skulle tale for en begrensning av prøvelsesadgangen på dette området.”¹⁶⁹

Ombudsmannen påpeker at det ikke er snakk om spørsmål av politisk eller faglig karakter. Det er snakk om en pønal reaksjon, ilagt av forvaltningsadministrasjonen, basert på en vurdering av klanderverdig opptreden. Det er ingen grunn til å påstå at forvaltningen har bedre forutsetninger for å foreta denne vurderingen enn domstolene. Ombudsmannens uttalelse gir dermed uttrykk for å støtte oppunder lagmannsrettens syn i Nor Grafisk-saken.

Ombudsmannen bekrefter drøftelsen over, med at en utvidet kontroll av forvaltningens vedtak om å ilegge tilleggsavgift, ikke kan forankres direkte i EMK. Imidlertid påpeker han at det faktum at tilleggsavgift anses som straff etter EMK:

”utgjør tungtveiende argumenter i favør av prøvelsesrett.”¹⁷⁰

Ved vurderingen av omfanget av prøvelsesretten vektlegger ombudsmannen det faktum at avgjørelsen om straff skal ilegges er av stor betydning for den avgiftspliktige. Ombudsmannen konstaterer også at det er mulig å bli ilagt tilleggsavgift på opptil 100 % av den etterberegnete avgiften jf. mval. § 21-3 (1) første punktum. Det kan altså ramme den avgiftspliktige meget hardt økonomisk. Videre vektlegger han at vedtaket om ilegging er basert på klanderverdige forhold. Isolert sett tilsier dette, etter hans oppfatning, full domstolskontroll.

¹⁶⁹ se pkt. 2 i uttalelsen.

¹⁷⁰ se pkt. 2 i uttalelsen.

Inntil nå har Høyesterett, som tidligere nevnt, ikke uttalt seg om sitt syn på domstolenes kontroll med hensiktsmessighetsskjønnet utøvd av forvaltningen ved ilegging av tilleggsavgift.

Høyesterett har dog uttalt seg om domstolenes kontroll med forvaltningsvedtak i en sak om tollavgift.¹⁷¹ Saken gjaldt gyldigheten av vedtak truffet av Toll-og avgiftsdirektoratet, men gir uttrykk for Høyesteretts generelle syn på egen kompetanse. Høyesteretts flertall uttaler at det skjønnsmessige skyldkravet ”*til last*” jf. tolloven § 37, for det første ville være:

*”velegnet for overprøving.”*¹⁷²

Det ville også etter flertallets mening være:

*”uakseptabelt om kreditor for kravet- som kan utgjøre store beløp- skulle avgjøre spørsmålet med endelig virkning. Dette standpunkt ville være i dårlig samsvar med rettssikkerhetshensyn og den rådende rettsoppfatning om omfanget av domstolenes prøvingsrett.”*¹⁷³

Disse uttalelsene kan tolkes dithen av Høyesterett selv er av den oppfatning av at ilegging av administrative gebyr eller avgifter med pønalt karakter bør kunne kontrolleres av dem.

I nyere underrettspraksis er spørsmålet om domstolenes kompetanse også blitt vurdert. Tilsynelatende basert på likeartede synspunkter konkluderes det i begge retninger.¹⁷⁴

Dagens rettstilstand fremstår etter denne gjennomgangen som uavklart.

¹⁷¹ Rt. 2005 s. 117.

¹⁷² premiss 49.

¹⁷³ premiss 51.

¹⁷⁴ LG-2009-50203, LE-2011-42229, TKISA-2011-22982, THEDM-2010-105329.

6 Avsluttende bemerkninger

Det skal overhodet ikke mye til for at skyldvilkåret er oppfylt. Dette kan være rettssikkerhetsmessig betenkelig, sett hen til de omfattende og kompliserte regelverket de avgiftspliktige må forholde seg til. Dersom lovgiver hadde ment at det skulle være et objektiv ansvar, hadde det vært naturlig at de ga uttrykk for dette. Det kan se ut som at utviklingen i praksis er i strid med lovgivers intensjoner. Det er i praksis også reist tvil om hvorvidt en slik utvikling er i samsvar med de krav som EMK stiller til muligheten den siktede har til å fri seg fra ansvar.¹⁷⁵

Det er etter min oppfatning ingen særlige grunner til at ikke domstolene skal kunne overprøve forvaltningens vedtak. Særlig mener jeg dette må kunne skje ettersom det i så stor grad beror på rettslige vurderinger om avgiften skal ilegges.

Jeg har sympati for argumentet om at hensynet til rettssikkerhet er tilstrekkelig ivaretatt ettersom domstolene kan prøve om alle vilkårene foreligger eller ikke, men jeg mener dette ikke kan være avgjørende, ettersom tilleggsavgiften er en såpass inngripende reaksjon, både økonomisk og emosjonelt for de som rammes. De burde få en mulighet til å få vurdert sin sak av mer enn en instans som også er kreditor for kravet. Selv om denne saksbehandlingen ikke er kritisert av EMD, betyr ikke det at det er en god løsning.

¹⁷⁵ Rt. 2005 s. 833 premiss 14.

7 Litteraturliste

Lover

- 1814 Kongeriget Norges Grundlov av 17 mai 1814
- 1902 Almindelig borgerlig Straffelov 22 mai 1902 nr. 10
- 1933 Lov 19 mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- 1962 Lov 22 juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen
- 1969 Lov 19 juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (opphevet).
- 1980 Lov 13 juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- 1999 Lov 21 mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett.
- 2004 Lov 5 mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger.
- 2009 Lov 19 juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

Utenlandske lover

Sverige

Lov (1968:430) om merverdeavgift.

Forskrifter

Forskrift av 15. Desember 2009 nr. 1540 Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) (FIN).

Traktater

EMK, Den Europeiske menneskerettighetskonvensjon med protokoller, Roma 1950.

Forarbeider

Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven).

Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) om A) lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) B) om lov om gjennomføring og kontroll av EØS- avtalens konkurranseregler mv. (EØS-konkurranseloven).

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov

NOU 2003: 15 Fra bot til bedring Et mer nyansert og effektivt sanksjonssystem med mindre bruk av straff

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser.

NOU 2009: 14 Et helhetlig diskrimineringsvern.

NOU 2012: 7 Mer effektiv konkurranselov.

Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011

Rettspraksis

Rt. 1960 s. 246

Rt. 1985 s. 1157

Rt. 2000 s. 402

Rt. 2001 s. 1497

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2003 s. 1376

Rt. 2004 s. 2000

Rt. 2005 s. 833

Rt. 2005 s 117

Rt. 2007 s. 1217

Rt. 2008 s. 1409

Rt. 2008 s. 1665

Rt. 2009 s. 1356

Rt. 2010 s. 1221

Rt. 2010 s. 1184

Rt. 2012 s. 432

HR-2010-130-U

Underrettspraksis

LB-1996-2309

LB-2001-1742-2

LB-2003-012116

LB-2007-57596

LG-2009-50203

LB -2010-139482

LE-2011-42229

Hedmarken tingrett 2010-12-23(THEDM-2010-105329)

Kristiansand tingrett 2011-08-19 (TKISA-2011-22982).

Internasjonal praksis

EMD dom 23. november 2006 (app.no. 73053/01), Jussila v. Finland.

Klagenemdpraksis

KMVA-2003-4915

KMVA-2007-5984

KMVA-2009-6356

KMVA-2010-6661

KMVA-2010-6787

KMVA-2011-6760

KMVA-2011-6926

KMVA-2011-6906

KMVA-2011-7015

KMVA-2011-7087

KMVA-2011-7104

KMVA-2011-7161

KMVA-2011-7173

KMVA-2011-7175

KMVA-2011-7178

KMVA-2011-7199

KMVA-2011-7218

KMVA-2011-7228

KMVA-2012-7116

KMVA-2012-7268

Litteratur

Merverdiavgiftshåndboken 5. utg. 2007, utgitt av Skattedirektoratet

Merverdiavgiftshåndboken 7. utg. 2011, utgitt av Skattedirektoratet

Merverdiavgiftshåndboken 2012, utgitt av Skattedirektoratet

Johs. Andenæs, Alminnelig strafferett, 5 utg. ved Magnus Matningsdal og Georg Fredrik Rieber-Mohn, 2004, Universitetsforlaget.

Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6 utg. Oslo 2009, Universitetsforlaget.

Torstein Eckhoff, Rettskildelære, 5 utg. ved Jan E. Helgesen, 2001, Universitetsforlaget.

Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, MVA-kommentaren, 4 utg. 2011, Gyldendal forlag

Administrative uttalelser

Skattedirektoratets uttalelse 12.okt. 1987, Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift i henhold til lov om merverdiavgift og lov om investeringsavgift.

Skattedirektoratets uttalelse 28.nov. 2003, Merverdiavgiftsloven § 73- Ikke beregnet avgift i tilfelle hvor kjøper ville hatt fradragsrett- Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift.

Skattedirektoratets uttalelse fastsatt 24.01.2012 publisert 24.01.2012 (USKD-2012-6 - UTV-2012-117) Nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift.

Skattedirektoratets uttalelse 19.05.2011.

Skattedirektoratets uttalelse 19.07.2002.

Sivilombudsmannens uttalelse nr. 88 inntatt i Årsmeldingen for 1999, SOM-1999-88

Sivilombudsmannens uttalelse nr. 61 inntatt i Årsmeldingen for 2006, SOM-2006-61

Sivilombudsmannens uttalelse 15.04.2012, SOM 2008-2261

Sivilombudsmannens uttalelse 24.01.2012, SOM-2011-871

Sivilombudsmannens uttalelse 08.02.2012, SOM-2011-1145.

Artikler

Tidsskrift for omsetningsavgift nr. 2, årgang 1960 s. 53, utgitt av K.A Forlaget Solberg og Heyerdahl.

Bård Bjerkholt, "Dyr skjemaglipp", publisert i Dagens Næringsliv på internett
07.03.2012.

<http://www.dn.no/forsiden/kommentarer/article2348195.ece>

Nettsider

Altinn:

<https://www.altinn.no/no/Skjema-og-tjenester/Etater/Skatteetaten/Alminnelig-omsetningsoppgave/#S2>.

<http://www.sivilombudsmannen.no/aarsmeldingen-2007/kapittel-5-forvaltningens-oppfoelging-av-ombudsmannens-uttalelser-article129-204.html>